

20.

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

2013. II. negyedéves tevékenységéről

Készült: 2013. június 26.

TARTALOMJEGYZÉK

I. Az adószakmai ellenőrzési szakterület tevékenységének általános bemutatása	4
II. Az adószakmai ellenőrzési szakterület 2013. évi feladatai	19
1. Adóregisztrációs eljárás, fokozott adóhatósági felügyelet	19
a) Kockázatelemzési feladatok	19
b) Ellenőrzési feladatok	26
c) Eljárásjogi kérdések	28
2. Adózói életút	28
a) A vállalkozás alakulásának időszakát érintő kockázatok	28
b) A vállalkozások működési szakaszához köthető kockázatok	30
c) A vállalkozások megszűnéséhez köthető kockázatok	30
3. Adózói kapcsolatokat érintő kockázatok	31
4. Általános forgalmi adó vizsgálatok tapasztalatai	32
a) Kiutalás előtti ellenőrzések	33
b) Utólagos ellenőrzések	34
5. A számvitel, a társasági adó (transzferárak), a hitelintézetek, pénzügyi szervezetek különadója, valamint az ágazati különadó és egyéb adók ellenőrzésének tapasztalatai	42
a) Számviteli rend és bizonylati fegyelem ellenőrzése	42
b) A társasági adókötelezettség ellenőrzése	43
c) A különadó ellenőrzése	47
d) Egyéb adók (távközlési adó, pénzügyi tranzakciós illeték, további újonnan bevezetett adók) ellenőrzése	48
6. Jövedelem- (nyereség-) minimum alatt vallók ellenőrzésének tapasztalatai	48
7. A kutatás-fejlesztés ellenőrzésének tapasztalatai	51
8. A szakképzési hozzájárulással kapcsolatban végzett ellenőrzések tapasztalatai	54
9. A magánszemélyekkel és egyéni vállalkozásokkal kapcsolatban végzett ellenőrzések tapasztalatai	55
a) Magánszemélyek esetében	55
b) Egyéni vállalkozások esetében	62
10. Az EVA alanyok körében végzett ellenőrzések tapasztalatai	65
11. A TB alapokat, szociális hozzájárulási adót érintő vizsgálatok tapasztalatai	65
a) Kiválasztás	65
b) A vizsgálatok tapasztalatai	66
12. Környezetvédelmi termékdfj, energiaadó, népegészségügyi termékdfj ellenőrzések eredményeinek bemutatása	69
14. Kiemelt tevékenységi körök ellenőrzési tapasztalatai	72
a) A nagykereskedelem (különösen a cukor, édesség nagykereskedelem, az élőállat- és a hús-, húskészítmény nagykereskedelme; az elektronikus és egyéb háztartási cikk-, a számítógép, szoftver-, elektronikus, híradás-technikai berendezés és alkatrészei nagykereskedelme; a vegyes termékkörű ügynöki-, illetve vegyes termékkörű nagykereskedelem)	73

b) A dísznövény, vetőmag, műtrágya kiskereskedelem	76
c) A munkaerő-piaci szolgáltatás	76
d) A biztonsági, nyomozói tevékenység	77
e) A hús-, baromfihús-készítmény gyártása	78
f) A műanyag csomagolóeszköz, műanyag építőanyag gyártása	79
15. Azon adózóknál végzett vizsgálatok tapasztalatai, akiknél a jövedelmezőségi szint 50%-kal kevesebb az egyes térségekre, gazdálkodási formákra tekintettel megállapított jövedelmezőségi mutatók értékénél	79
16. Központosított ellenőrzések eredményeinek bemutatása	79
17. A vámhatósággal, a NAV nyomozó hatóságával való együttműködés bemutatása	80
a) Egyeztetések, tapasztalatcserék, információ-, adatátadások	80
b) 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	81
c) A NAV büntügyi főigazgatósága középfokú és alsó fokú szerveivel való együttműködés tapasztalatainak bemutatása	83
18. Az adatgyűjtésre irányuló vizsgálatok tapasztalatai	83
a) Az operatív ellenőrzések	83
b) Az egyéb adatgyűjtésre irányuló ellenőrzések	88
c) Az egyes gazdasági események valódiságának vizsgálatára irányuló ellenőrzések tapasztalatai	88
d) Az újszerű bizonyítási módszerek, illetve információ technológiai eszközök alkalmazásával végzett ellenőrzések	89
19. Társhatósági együttműködés	93
20. Legnagyobb adóteljesítményű adózók	94

I. Az adószakmai ellenőrzési szakterület tevékenységének általános bemutatása¹

A Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság (a továbbiakban KMRAF) Ellenőrzési Szakterülete ebben a negyedévben is kiemelt figyelmet fordított arra, hogy az adóztatás frekvenciált területein kellő erővel folyamatosan jelen legyen és a jelentős kockázatot hordozó adózók vizsgálatára összpontosítsa erőit.

A KMRAF irányítása alá tartozó adóigazgatóságokon 2013. május végi adóellenőri létszámadatakat tartalmazza – adóigazgatóságoként és szakterületi bontásban – az alábbi táblázat:

(fő)

Szakterület	Eszterházi Adó		Kisbudaörsi Adó		Dél-budaörsi Adó		Eszék-Ménfőcsanak Adó		KMRAF Ellenőrzési Szakterület	
	Előző év	Idén	Előző év	Idén	Előző év	Idén	Előző év	Idén	Előző év	Idén
TÁV	121,80	117,60	86,00	81,70	116,60	114,70	106,20	103,60	450,20	417,80
MEV	47,00	45,80	37,00	34,60	40,80	39,00	69,00	66,80	193,80	186,20
OP	29,00	28,80	29,20	28,95	20,60	19,20	28,00	27,00	106,60	103,95
ÁFA	52,00	48,60	44,60	43,60	41,60	40,60	57,20	54,75	195,40	187,55
KATÁV	40,00	38,00	41,60	40,20	32,00	31,20	39,00	39,40	152,60	148,80
ÖSSZESEN	289,80	279,80	238,40	228,05	251,00	244,70	299,40	292,55	1099,20	1044,30

Az ellenőrzési szakterület revizori létszámának feltöltöttsége 2013. február végéhez képest összességében minimálisan csökkent², a betöltött helyek száma 4 fővel³ kevesebb lett.

Az ÁFA ellenőrzési szakterületen dolgozó kollégák rendkívül leterheltek⁴, a terület folyamatosan küzd a fluktuáció negatív hatásaival. Az előző negyedévhez képest az ezen terület revizori létszámának feltöltöttsége is csökkent, a betöltött helyek száma 2 fővel lett kevesebb.⁵

A technikai eszközökkel való ellátottság javult, dokkoló állomással kiegészített laptopokat és nagy teljesítményű asztali gépeket telepítettek a negyedév folyamán.

Továbbra is problémát okoz a mindennapi munkavégzés során, hogy az Oracle rendszer alatt futó alkalmazások lassan működnek, illetve esetenként hosszabb várakozást követően lehet csak a rendszerben a megkezdett munkát tovább folytatni. Ezek a várakozások a mindennapi munkavégzést meghosszabbítják,⁶ amely ahhoz vezet, hogy egy-egy munkafolyamat elvégzése a kalkulálnál lényegesen több időt vesz igénybe.

A fektetgazdaság elleni eredményes fellépés és a költségvetési bevételek fokozása érdekében fontos az egyes szakterületek együttműködésének fokozása is. Ezt a célt szolgálták a 2013. II. negyedévben megtartott szakmai fórumok, értekezletek is.

¹ A fejezet készítője: [redacted] (Tel.: [redacted])

² 97,13%-ról (2013. február végi adat) 96,77 %-ra (2013. május végi adat) módosult

³ 1 048 főről 1 044 főre

⁴ mind a vizsgálatok számát, mind azok összetettségét tekintve

⁵ A szakterületen folyamatosan emelkedik a teljesen kezdők vagy a rövid adóhatósági gyakorlattal rendelkező dolgozók aránya. A magas színvonalú munkavégzésre képes, kiváló szakmai ismeretekkel rendelkező kollégákat továbbra is nehéz megtartani a jelenlegi körülmények között.

⁶ elsősorban az ügyiratkezelési és az adminisztrációs feladatok végrehajtását nehezíti meg

Az adóztatási- és a büntügyi szakterület hatékonyabb együttműködése, a napi kapcsolattartás elősegítése érdekében a jogi szakterület ebben a negyedévben is adóigazgatóságokként **büntügyi fórumot** szervezett, ahol az adóigazgatóság, az Adó Főigazgatóság jogi és koordinációs szakterületei, valamint a büntügyi szakterülete vezetői megbeszélték az ellenőrzések közepette, illetve a két szakterület kapcsolattartása során felmerült aktuális kérdéseket.

A KMRAF jogi szakterülete szervezésében 2013. május 09-én megtartott **revizori fórumon** az előadók a másodfokú határozatokról és bírósági döntésekről számoltak be az Európai Bírósági ítéletek tükrében, valamint tájékoztatták a résztvevőket az elmúlt negyedév operatív ellenőrzési területet érintő hatósági tapasztalatokról.

2013. június 20-ai **jogászfórumon** az előadók tájékoztatást adtak az elmúlt negyedév hatósági és bírósági tapasztalatairól, az Áfa tv. 150. §-ában szabályozott vevői kezesség megállapíthatóságának feltételeiről, a nem jogosulttól származó fellebbezés érdemi vizsgálat nélküli elutasításához kapcsolódó szabályozás gyakorlati alkalmazhatóságáról, valamint az állami adóhatóság adóigazgatási szerveinek tevékenységével összefüggésben felmerült kártérítési igényekről.

2013 áprilisától a **jogi szakterület havi rendszerességgel példatárat készít** az első fokú adóhatóságon dolgozó jogászok jogszerű munkájának elősegítése, a hatósági munka eredményességének fokozása céljából.

2013. június 13-án **szakmai nap** keretében az ETKF és a Tájékoztatási Főosztály tájékoztatta az adóigazgatóságok adószakmai, a vám- és a büntügyi szakterületének munkatársait az online pénztárgépek 2013. évi bevezetésének ütemezéséről.

Az adóigazgatóságok ellenőrzési igazgató-helyetteseinek és igazgatóinak részvételével **koordinációs értekezlet** került összehívásra ebben a negyedévben is, amelyen az ellenőrzési igazgatóhelyettesek beszámoltak az előző negyedévi teljesítésekről, a felmerült szakmai és egyéb problémákról. Most is kiemelt téma volt az adóregisztrációs eljárással kapcsolatos feladatok áttekintése, a hatékony ügyintézés érdekében megoldások keresése. Az ÁFA Ellenőrzési Főosztályokon dolgozó revizor kollégák kiemelten magas leterheltségének ellensúlyozására, e területen mutatkozó fluktuáció mérséklése érdekében premizálási szisztéma kidolgozására tettek javaslatot a megbeszélésen résztvevők, továbbá a hatósági munka eredményességét mérő mutató⁷ teljesítése érdekében teendő lépéseket beszélték meg. A revizori munkaidő elemzés kapcsán a revizori kapacitás hatékonyabb felhasználásának lehetőségét vázolta fel Adóigazgatóságunk Tervezési Főosztálya. A megbeszélésen ezeken túlmenően a következő negyedévi feladatok, akciók is megtárgyalásra kerültek.

Az operatív ellenőrzési területekről delegált vezetők részvételével a 2012. év során kialakított **rendszeres (havi) megbeszéléseket** az ETKF a jelentéssel érintett negyedévben is megtartotta, erősítve ezáltal az adó főigazgatóság és az adóigazgatóságok közötti munkakapcsolatot, valamint hozzájárulva az adóigazgatóságok egységes eljárásának biztosításához.

Ezekben az értekezleten a múlt év végén kidolgozott számla-, nyugtaadási kötelezettség teljesítésének ellenőrzése során felmerülő költségek elszámolási rendjét az eddigi tapasztalatok alapján átdolgozták. Az e-kereskedelem vizsgálata során felmerült problémák megbeszélése mellett megtörtént az adóregisztrációs eljáráshoz kapcsolódó operatív ellenőrzések

⁷ „41. A megváltoztatott, megsemmisített, új eljárásra adott és részjogerős elsőfokú ellenőrzési határozatok és végzések százalékos aránya” elnevezésű mutató

ütemezése, valamint a darabszámos előirányzatok teljesíthetőségéről is szó esett. Újszerű ellenőrzési módszerek kidolgozását tűzték ki célul (pl. lakásbérlet, szolgáltató szektor vizsgálata céljából) és a nyári, új akciók megbeszélése, előkészítése mellett további akciók lefolytatására tettek javaslatokat.

A minél eredményesebb kijelölési listák előállítása, valamint a kockázatos adózói magatartások feltárására érdekében a munkacsoportok a tárgyidőszakban is folytatták tevékenységüket.

2011 decemberében már megalapításra került **Adóregisztrációs munkacsoport** aktuális negyedévi tevékenységéről részletesen a *jelentés II.1. számú fejezetében* írunk.

A **székhelyszolgáltatók új szemléletű ellenőrzését koordináló munkacsoport** folyamatos működésű, meghatározott időszakonként ül össze, I. és II. fokú szervezeti egységek is részt vesznek munkájában. A székhelyszolgáltatási tevékenységet végző adózóknál **új szemléletű ellenőrzési módszertan** került kialakításra.

A **székhelyszolgáltatók új szemléletű ellenőrzésénél** nem kizárólag a szolgáltatásnyújtó, hanem a jelenségben érintett közvetítő személyek, ügyvédek, illetve székhelyszolgáltatóhoz bejelentett társaságok volt és jelenlegi tulajdonosai is vizsgálat alá kerülnek. Az új tulajdonosok jellemzően külföldi (ukrán, szerb) magánszemélyek, akik több tucat magyar társaság tulajdonosaivá válnak pillanatok alatt. A vizsgálatok eredményességének növelése érdekében speciális dokumentumok (nyilatkozatok, kérdőívek) kerültek kialakításra. A vizsgálatok célja az ügyletek valamennyi szereplőjének egy eljárás csoportban történő eljárás alá vonása, továbbá a haszonhúzó felelősségre vonása, a szükséges büntető feljelentések megtétele. Az ellenőrzések fókuszában az esetleges büntető feljelentések megtételéhez kapcsolódó tények, körülmények strukturált összegyűjtése szerepel, a mögöttes felelősségek érvényesítése, valamint az utólagos ellenőrzések megindítása érdekében. Az ellenőrzési tapasztalatok alapján ellenőrzés módszertani segédlet készül, melyet a munkacsoport várhatóan év végére fejez be.

A **fogyasztói csoportok** újonnan történő indulását 2014-ig jogszabály tiltja. A közérdekű bejelentések, a PSZÁF eseti döntései és a GVH határozatai felhívták a figyelmet, hogy ezeknél a civil szerveződéseknel jelentős összegű vagyon transzfer történik a szervezők felé; akik adózatlanul veszik ki ezen összegeket. A fogyasztói csoport sajátosságaiból kiindulva a kockázatelemzések alapján új szemléletű próbaügyek kerültek elrendelésre, amelyek egységes lefolytatása és dokumentális háttér biztosítása érdekében több szakterület bevonásával munkacsoport állt fel 2013. május 30-án. A **fogyasztói csoportok új szemléletű ellenőrzését koordináló munkacsoport** feladatai közé tartozik **vizsgálati módszertan** elkészítése is, mivel a szervezett csalási forma miatt fontos az egységes igazgatósági gyakorlat kialakítása. A módszertan lényege, hogy a kockázatelemzés során jellemzően elektronikus forrásokból származó információk alapján a csoportot szervező gazdasági társaságok, valamint a csoportban résztvevő, gazdasági társaságoktól független magánszemélyek kapcsolatrendszere feltárásra kerül, így közvetlenül az adózói hierarchia csúcsán álló magánszemélyek, a fogyasztói csoport, és a gazdasági társaságok együttesen kerülnek vizsgálat alá vonásra. Az ellenőrzésekhez speciális kérdőív, valamint nyilatkozási lap került kidolgozásra.

A közeljövőben a revíziókat olyan irányban kell folytatni, hogy a magánszemélyektől (tagoktól) kapott befizetések, a cégek közötti vagyonáramlás, majd a rendszerből történő pénz kivétele bizonyítható legyen. Amennyiben a „cégcsoporton” belüli fiktív/valós jogügyletek kapcsán adózást, költségvetési bevételt érintő bűncselekmény alapos gyanúja felmerül, soron kívül élni kell a büntügyi jelzés/büntető feljelentés lehetőségével. Ennek érdekében állandó kapcsolat létesül a Büntető Ügyek Osztályával.

A jogszerűtlen adózói eljárásra történő gyors reagálás fontosságát szem előtt tartva a II. negyedévben többször is összehívásra került az adószakmai, a vám- és a bűnügyi szakterület vezetőiből álló **operatív törzs**, mely által meghatározott vizsgálatok akciók keretében történt eredményes elvégzéséről a *jelentés II.17. fejezetében* adunk részletekbe menő tájékoztatást.

Ebben a negyedévben is a **társhatóságokkal** minél hatékonyabb **együttműködésre** törekedtünk, melyről a *jelentés II.18. fejezetében* számolunk be. A NÉBIH⁸-hel az-együttműködésünk továbbra is kiemelten jónak tekinthető.

Az Ellenőrzési Főosztály 5023/2013/Ell. számú körlevele által rendszerbe állított [REDACTED] programot az adóigazgatóságokon 2013. május végén telepítették fel a számítógépekre. Megkezdődött az adatok felvitele, a törzsadatok rögzítése. Elindult a munkavállalók személyes adatainak felvitele is, amely a nagy adatmennyiségre való tekintettel még folyamatban van.

A szakterület tevékenységét mérő számszaki, illetve szakmai mutatók 2013. évi alakulásának hátterét bemutató folyamatok⁹ a következőkben foglalhatók össze:

A hivatali szintű **szervezeti teljessítménymérési rendszerben** alkalmazott mutatószámok 2013. I. félévre meghatározott előírása Adó Főigazgatósági szinten a 2013. június 17-ei REV adatok alapján készített visszamérés alapján várhatóan teljesülni fog. Köszönhető ez az ETKF heti rendszerességgel történő kontrolljának, melyet az adóigazgatóságok tételes listák formájában megkapnak. Az esetleges elmaradások esetén lehetőség nyílik az azonnali és hatékony beavatkozásra.

A mutatószámok esetében végzett ellenőrzések kapcsán tendenciaként került megfogalmazásra a mennyiségi elvárás helyett a minőségi vizsgálat előtérbe helyezése.

➤ *19. mutató: Aktuális gazdasági folyamatokhoz kapcsolódó ellenőrzések indítása*

Az Adó Főigazgatóság részére a 2013. év során a RIASZT rendszerben meghatározott nagy darabszám miatt, a mérési időszak végéig jelentős számú vizsgálat került elrendelésre. A II. félévben a nyitott vizsgálatok torlódásának megakadályozására havi rendszerességgel tájékoztatjuk az adóigazgatóságokat ezekről a folyamatban lévő ellenőrzésekről.

➤ *21. mutató: ÁFA visszaigénylés ellenőrzöttsége*

A mutató mérésére központi szintű visszamérő projekt az I. félévben nem készült el, így a teljesítés mérésére csak helyi szinten, az ETKF által a RADAR rendszerben elkészített projekt alapján kerül sor.

➤ *22. mutató: ÁFA ellenőrzések érték alapú mérése*

A REV adatok alapján készült visszamérést szintén havi rendszerességgel elemezzük. Modellezzük azt, hogy a Közép-magyarországi Régióhoz tartozó adóigazgatóságoknak milyen pontértékek elérésére van szükség ahhoz, hogy mind az adóigazgatóságok és így a főigazgatóság is az országos átlaghoz a leginkább illeszkedjen. A számítás Excel Solver segítségével készül, ami számol a pontérték növekedésekből adódó multiplikátorhatással, mely egyben növeli az országos átlagot is. A vizsgálatokhoz kapcsolódó adott feltételnek megfelelő pontértéket megküldjük az adóigazgatóságok részére tájékoztató jelleggel.

Az **operatív szakterület ellenőrzéseinek alakulására** a RADAR rendszerben saját nyomon követő projekt került kialakításra, mely alapján heti rendszerességgel kerülnek az adatok

⁸ Nemzeti Élelmiszerlánc-biztonsági Hivatal

⁹ E téma felelőse: [REDACTED] (Tel.: [REDACTED])

leválogatásra és megküldésre az adóigazgatóságok részére igazgatóság szerinti bontásban a teljesítési szint megjelölésével.¹⁰

A KMRAF Ellenőrzési Tevékenységet Koordináló Főosztálya (a továbbiakban ETKF) 2013. II. negyedévében aktualizálta a számla-, és nyugtakibocsátási kötelezettség teljesítésének ellenőrzése során felmerülő költségek elszámolási rendjéről szóló **főigazgatói szabályzatot**¹¹, valamint az Adóügyi Tevékenységet Koordináló Főosztállyal közösen **elkészítette** az adóregisztrációs eljárásról, az adóregisztrációs eljárásban felhasználható igazolásról és a fokozott adóhatósági felügyeletről szóló **főigazgatói eljárási rendet**.¹²

A tárgynegyedévben az alábbi témákban érkeztek elvi jogalkalmazási kérdések, melyek tekintetében a Főigazgatóság **jogi szakterülete felé megkereséssel** élt az ETKF:

- járulék megállapítási, levonási és ezzel összefüggésben bevallási kötelezettség teljesítésére kötelezett adózó meghatározása,
- a cselekvőképességet kizáró gondnokság alá helyezett ügyvezető kirendelt gondnokának eljárási jogosultságának megállapítása,
- jogszabály módosítási javaslata a személy- és vagyonvédelemmel foglalkozó vállalkozások számára kiadott működési engedélyekről, igazolványokról, és a kiadásuk alapjául szolgáló adatokról, adatváltozásról, a működési engedélyek visszavonásáról, a vállalkozás tevékenységének megtiltásáról, és az igazolvány visszavonásáról, bevonásáról a személy- és vagyonvédelmi, valamint a magánnyomozói tevékenység szabályairól szóló 2005. évi CXXXIII. törvény vonatkozásában.

Az anyagi jogot érintően [redacted] által foglalkoztatott [redacted] állampolgárságú tanárok biztosítási jogviszonyának megítélésére vonatkozóan kérte az ETKF az Adó Főigazgatóság Tájékoztatási Főosztályának véleményét.

Az IT osztály a számítástechnikai eszközöket és szoftvereket készítő és forgalmazó vállalkozások ellenőrzéséhez az eddigi tapasztalatok, illetve szakmai ismeretei alapján ellenőrzési módszertant állított össze, melyet megküldött a Központi Hivatal Ellenőrzési Főosztályának.

A felszámolási és végrehajtási feladatok 2013. évi feladatait meghatározó 5007/2013/ELN. és az 5005/2013/AEH. számú körlevélben megfogalmazásra került a **felszámolási és végrehajtási, valamint az ellenőrzési szakterület szorosabb együttműködése**, a fizetési kötelezettségek minél eredményesebb beszedése, illetve a haszonhúzó vagyonosodási vizsgálatának, valamint ezen magánszemélyek további gazdasági társaságainál lefolytatásra kerülő ellenőrzések hatékonyabb elvégzése érdekében.

A KMRAF korábban kialakított gyakorlatának figyelembe vételével 2013. június 24-én kiadásra került a két szakterület együttműködését hatékonyabbá tevő eljárást tartalmazó **főigazgatói körlevél**.¹³

¹⁰ Mivel éves teljesítési szint került meghatározásra ezért ezen adatok a negyedévet megelőző időszakokban kerülnek vizsgálat alá, annak megállapítása érdekében, hogy mely terület van „lemaradásban” a tervhez viszonyítva, milyen esetleges beavatkozásra van szükség a teljesítéshez.

¹¹ 2012/2013/71. számú főigazgatói szabályzat

¹² 1005/2013/71. számú főigazgatói eljárási rend

¹³ a felszámolási és végrehajtási szakterület ellenőrzési szakterülettel történő együttműködéséről szóló 5024/2013/71K. számú főigazgatói körlevél

A jelentések, összefoglaló anyagok színvonalas összeállítása, a központi elvárások teljesíthetőségének folyamatos nyomon követése, az adott évre meghatározott valamennyi kiemelt feladat eredményes végrehajtása érdekében az ETKF több tematikus **monitoring rendszert** működtetett a tárgynegyedévben is. Az elkészített kimutatások az adóigazgatóságaink részére is hozzáférhető módon kerültek ki publikálásra.

A bíróság, az adópolitikáért felelős miniszter illetve a NAV felügyeletére kijelölt miniszter, a NAV elnöke valamint a másodfokú adóhatóság által *új eljárásra utasító döntéssel kapcsolatos feladatok nyomon követése* a Hatósági Főosztály és az adóigazgatóságok ellenőrzési szakterülete által kitöltött táblázat adatai alapján történik. Amennyiben a táblázat hiányos, vagy az új eljárás nem indult meg a törvényi határidőn belül, a szakmai főigazgató-helyettes tájékoztatja az ETKF, a szakmai főigazgató-helyettes dönt a további intézkedésekről.

A *határozatra váró adónemvizsgálatok nyomon követése* során a határozat meghozatalára váró, adóigazgatóságok ellenőrzési szakterülete által lefolytatott adónem- és 5X-es vizsgálatok REV rendszerbeli nyilvántartásának nyomon követése okán 2013. május közepén kigyűjtésre kerültek azok az ellenőrzések, amelyek esetében a megállapítás(oka)t tartalmazó jegyzőkönyv átvétele és 2013. április 30. között több mint 90 nap eltelt anélkül, hogy határozat kiadására sor került volna. Az Adó Főigazgatóság 2013. június 10-éig kérte az igazgatóságoktól a táblák felülvizsgálatát és az elhúzódozó hatósági eljárások mielőbbi lefolytatásához, az ellenőrzési ügyek rendezéséhez szükséges intézkedések megtételét.

Az ETKF az ellenőrzési tevékenységhez kapcsolódóan 2013. II. negyedévben az alábbi **nyomon követési feladatokat** is ellátta:

A *kódolás ellenőrzése* mind a heti REV zárások alapján a **nettó 50 millió Ft feletti adókülönbséggel rendelkező vizsgálatokra vonatkozóan**, mind az *ad hoc* és a *havi jelentésekben bemutatott kiemelt ügyek esetén* megtörténik. Az igazgatóságok rövidebb vagy hosszabb esetleírásai alapján ellenőrizhetőek az adott ügyre feladott cél-, téma- és okkódok. Az esetleges hibákról vagy hiányosságokról tájékoztatást kap(nak) az érintett igazgatóság(ok).

A saját kockázatkezelés és kiválasztás, illetve központi elrendelés alapján átadott listák eredményességének nyomon követése havonta történik.¹⁴

Az ETKF az adóelkerülés különböző formáival szembeni hatékonyabb fellépéshez szükséges kockázatkezelési és kiválasztási tevékenységet kiemelten kezeli, a tárgynegyedévben az adóregisztráció alá vont társaságok kockázatelemzése és kiválasztása mellett továbbra is az egyedi elrendelésekre helyeződött át a hangsúly, folyamatosan nyomon követjük az ellenőrzési cselekményeket.

Az *adóregisztrációhoz kapcsolódó KOCKERD valódiságvizsgálat* során adóigazgatósági jelzés alapján képbe került egy gazdasági társaság-csoport, amely a kockázatelemzés eredménye alapján kis településen bújtatott székhelyszolgáltatást vesz igénybe. A cégcsoport mögött offshore vállalkozások állnak (négy gazdasági szerveződés), és a székhelycímeiken található ingatlanok tulajdonosa ugyanaz a magánszemély. A cégcsoport vizsgálata a KMRAF által kialakított székhelyszolgáltatói ellenőrzési szemlélet alapján került elrendelésre. Az elrendeléssel kapcsolatosan részletesen a 2013. I. félévi példatár tartalmaz információkat.

Az *újonnan jogelőd nélkül alakult vállalkozások nyomon követése* során kiválasztásra kerültek olyan gazdasági társaságok, amelyek 2012 II. félévében alakultak, az adóhatóság

¹⁴ A visszamérés főbb szempontjai a következők: az ellenőrzést az elrendelésnek megfelelően végezték-e; a kért kódolást betartották-e; a módszertannak megfelelően végezték-e el az ellenőrzést; milyen eredménnyel zárult az ellenőrzés, történt-e megállapítás.

szoftverek elemzését és értékelését, valamint ezzel összefüggésben kirendelés útján ellenőrzési tevékenységet végzett. A érintett időszakban pl. a zöldség-gyümölcs kereskedelemmel foglalkozók vonatkozásában 65 db, illetve – a Központi Hivatal megkeresésére – K+F járulék ellenőrzésének témakörében 112 db társaságra vonatkozóan kockázatelemzést végzett, illetve vizsgálat elrendelését kezdeményezte.

- a „kutatás-fejlesztés” témakörben az ellenőrzési szakterület megkeresésére az interneten elérhető ún. plágiumkeresők alkalmazásával elvégezte a részére megküldött tanulmányok tartalmának nyilvános forrásokban való felkutatását.
- eseti jelleggel jelen negyedévben is támogatást nyújt a társosztályok számára a közérdekű bejelentések háttérelmzésében.¹⁷
- közreműködött [REDACTED] felhasználói segédlet, valamint a szoftverek ellenőrzési módszertanának kidolgozásában, továbbá az informatikai támogatással végzett ellenőrzések, az elektronikus kereskedelem ellenőrzésének tapasztalatairól, a kutatás-fejlesztés témakörét érintő, az adóhatóság és az SZTNH közötti együttműködési problémákkal, valamint a pénztárgépek és taxaméterek körét érintő tájékoztatások összeállításában.

A fentiek mellett részt vesz a pénztárgépek és taxaméterek műszaki követelményeiről, a nyugtakibocsátásra szolgáló pénztárgépek és taxaméterek forgalmazásáról, használatáról és szervizeléséről, valamint a pénztárgéppel rögzített adatok adóhatóság felé történő szolgáltatásáról szóló 3/2013. (II.15.) NGM rendeletben előírt műszaki feltételrendszer kidolgozásában a Központi Hivatallal való együttműködés keretében, valamint az IT Munkacsoport keretein belül közreműködik az IT területet érintő módszertani útmutató, valamint a számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról szóló 24/1995. (XI.22.) PM rendelet módosítására vonatkozó javaslatok kidolgozásában.

- Az elmúlt időszakban az adatmentéshez és a mentett adatok elemzéséhez szükséges eszközök adóhivatal általi beszerzése megvalósult. Az új eszközök elosztásánál az eddig eszközökkel nem rendelkező főigazgatóságok kerültek preferálásra, megteremtve ezzel annak lehetőségét, hogy az adatmentések és a mentett adatok elemzése ezen szervezeti egységek vonatkozásában elérhetővé és megvalósíthatóvá váljon. Mindezek kapcsán szükségessé vált az új eszközök bemutatása, azok használatának oktatása az eszközbeszerzéssel újonnan érintett főigazgatóságok, illetve azok irányítása alá tartozó adóigazgatóságok munkatársai számára. Ezen oktatásban az IT osztály munkatársai tevékenyen részt vettek az adatmentéssel összefüggő ismereteik és tapasztalataik átadásában.

Fontosnak tartjuk azt hangsúlyozni, hogy az oktatáson túl elengedhetetlenül szükséges a megszerzett ismeretek gyakorlatban való alkalmazása, az adatmentés lebonyolításának készség szintű elsajátítása.

A fentiekre megoldásként szolgálhat, ha a jövőben Főigazgatóságunk, illetve az irányítása alá tartozó adóigazgatóságok IT területe az adatmentések lebonyolításában közvetlenül nem, hanem az adatmentést végző munkatársak eljárását segítve közvetve vesz részt, akár a helyszínen, akár telefonon tartott kapcsolat útján.

Az IT eszközökkel történő ellenőrzések valamennyi régióban történő bevezetése indokoltá teszi egy belső szakmai fórum kialakítását, amely lehetőséget teremt a szakmai

¹⁷ A kockázatelemzési terület számára a közérdekű bejelentések és az adóregisztrációt követő elemzéshez kapcsolódóan az IT osztály által kidolgozott, a központi nyilvántartó rendszerektől elkülönítetten működő nyilvántartásokat az osztály folyamatosan karbantartja.

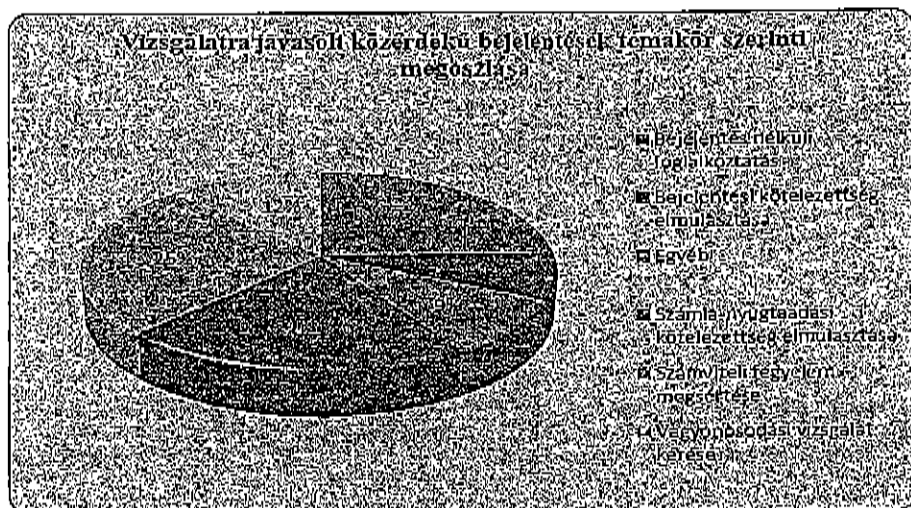
segítségnyújtásnak és a szakmai tapasztalatok megosztásának is. Ezért az IT osztály kezdeményezte egy belső szakmai fórum kialakítását, melyben a módszertani és elemzési feladatoknál az IT osztály munkatársai, a helyszíni ellenőrzések, adatmentések tekintetében az Észak-budapesti Adóigazgatóság [redacted] látja el a szakmai felelősi feladatokat.

AZ ETKF Ellenőrzési Koordinációs Osztálya a tárgynegyedévben¹⁸ a nemzetközi kapcsolat-tartással összefüggő feladatokat eredményesen ellátta, melyet a következő számadatok támasztják alá¹⁹:

(db)

Kérdésmintázat	Adóigazgatóság				Összesen
	Ész-Megyei	Észak-budapesti	Kelet-budapesti	Dél-budapesti	
SCAC bejövő	163	89	113	76	441
SCAC kimenő	188	137	48	149	522
Közvetlen adós bejövő	4	1	4	0	9
Közvetlen adós kimenő	12	12	0	28	52
Kettős adós bejövő	0	0	2	0	2
Kettős adós kimenő	4	0	1	3	8

A közérdekű bejelentés alapján végzett kockázatelemzések²⁰ száma megemelkedett a tárgynegyedévben²¹: az előző év azonos időszakához képest 23%-kal több, összesen 678 db bejelentés érkezett. Mind gyakoribb, hogy egy adózó vonatkozásában több, különböző jogsértést taglaló bejelentés érkezik, és az elvégzett kockázatelemzés alátámasztja a beadványokban foglaltakat, így egy adózóra vonatkozóan gyakran több, különböző témakört, adónemet érintő vizsgálati javaslat is készül. A legjellemzőbb, hogy a bejelentés nélküli foglalkoztatás miatti beadványokkal egyidejűleg vagy azt követően az érintett társaságokra vonatkozóan a számviteli fejelem megsértése és a számla-, nyugtaadási kötelezettség elmulasztása miatt is érkezik közérdekű bejelentés. A beszámolási időszakban összesen 220 db vizsgálati javaslat készült, mely 197 db adózót érintett.



¹⁸ 2013. április 1-jétől 2013. június 19-éig terjedő időszakban

¹⁹ Az adatszolgáltatást [redacted] (Tel.: [redacted]) készítette.

²⁰ A téma felelőse: [redacted] (Tel.: [redacted])

²¹ 2013. június 21-ig

Az ellenőrzésre átadott bejelentések alapján a II. negyedévben 396 db megbízólevelet állítottak ki az adóigazgatóságok, a vizsgálattal érintett adózók 57%-a a magas és közepes kockázatú adózók köréből került ki, az alacsony kockázatú, vagy kockázati szempontból nem besorolt, ellenőrzésre javasolt adózók jellemzően vagyonosodási vizsgálatban érintett magán-személyek voltak.

Általános tapasztalat, hogy a bejelentők egy beadványban egyszerre több, különböző jogsértésre is felhívják a figyelmet, azonban az állításokat alátámasztó bizonyítékok sokszor hiányosak vagy teljesen hiányoznak, ezért a bejelentések alapján indított vizsgálatok döntő többsége (77%-a) egyes adókötelezettségek teljesítésére, illetve adatgyűjtésre irányuló ellenőrzés keretében valósult meg.

A beadványban nevesített érdeksérelmek vizsgálatán túlmutató, több szempontú kockázatelemzés alapján – az eredményes adóellenőrzések megalapozása céljából – gyakran indokolt a vizsgálati javaslat évét megelőző akár egy-három évi, vagy azt meghaladó időszakra vonatkozó céllenőrzések indítása. A több adónemet, valamint az adózói magatartások széles skáláját érintő, több évrre vonatkozó adatgyűjtésre, illetve egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzések esetében problémát okoz az ellenőrzési határidők betartása, egyre többször kerül sor a határidők hosszabbítására.²²

Ezzel összefüggésben célszerű az Art. ellenőrzési határidőkre vonatkozó szabályozásának módosítása oly módon, hogy a három, vagy azt meghaladó évet érintő egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzések esetében az ellenőrzés határideje 30 nap helyett 60 nap legyen.

A tárgynegyedévben befejezett céllenőrzések tapasztalatai alapján 25 esetben került sor adónem ellenőrzés indítására. Az adónem ellenőrzéseket megalapozó céllenőrzések jelentősége vitathatatlan: a legnagyobb összegű megállapítással zárult, közérdekű bejelentés alapján indított ellenőrzéseket a legtöbb esetben megelőzte a 50-es vagy 52-es típusú ellenőrzés.²³

A beszámoló időszakában a több év vonatkozásában ellenőrzésre javasolt adózók sok esetben nem gazdasági társaságok, hanem egyéb szervezetek (jellemzően költségvetési szervek, alapítványok, egyesületek, társasházak) voltak. Általános tapasztalat, hogy a kisebb alapítványok, egyesületek, illetőleg társasházak esetében több éves szabálytalan működést követően a szervezet egy volt tisztségviselője hívja fel az adóhatóság figyelmét a visszaélésekre. A beadványok elsődlegesen az adott szervezetre vonatkozó jogszabályokban meghatározott működési, szabályozási előírások megsértését, illetve az adójogszabályok megkerülését részletezik. Az állami felügyeleti szerep ezen szervezetek esetében a működési szabálytalanságok kiszűrésére – vélhetően kapacitáshiány okán – nem alkalmas, gyakori, hogy a szervezetek az őket nyilvántartó megyei bíróságok számára évek óta elérhetetlenek, így a képviselőlet jogszerűsége is megkérdőjelezhető. Ezen szervezetek közös jellemzője, hogy működésük nincs, vagy nincs kellően dokumentálva. A törvényes megalakulás és működés feltételeinek tisztázásával az adóhatóság az adójogi feladatai ellátása mellett az állami

²² Az ellenőrzési határidők tarthatósága érdekében gyakori, hogy több egymást követő céllenőrzésre is sor kerül.

²³ A legnagyobb összegű megállapítás a beszámoló időszakában [redacted] (adószám: [redacted]) közérdekű bejelentésre indult általános forgalmi adó ellenőrzése során született 1 192 426 000 Ft összegű nettó áfa adókülönbözlet megállapításával. A vizsgálatot 30-as és 52-es típusú ellenőrzések alapozták meg.

A magánszemélyeket érintő vizsgálatok egyik legnagyobb összegű megállapítással zárult ellenőrzését is céllenőrzés előzte meg, melynek eredményeképpen [redacted] megbízólevélzámon végzett vagyonosodási vizsgálata 4 239 607 Ft adókülönbözletet tárt fel személyi jövedelemadó adónemben.

ellenőrző szerep jelentős részét is átveszi. Ebből adódóan e vizsgálatok jelentős revizori kapacitást kötnek le, miközben az általános forgalmi adó, valamint a kifizetésekhez kapcsolódó adók és járulékok adónemekben tett megállapítások, továbbá a kiszabott mulasztási bírságok összege kismértékű.

A közérdekű bejelentésre indított, negyedévben befejezett adóellenőrzések során a revízió kiemelkedő összegű, összesen 2 875 894 343 Ft nettó adókülönbözetet tárt fel, mely összeg az előző év azonos időszakában megállapított adókülönbözet 9,5-szerese. Az egy vizsgálatra jutó adókülönbözet összege is jelentősen emelkedett: a bázisnegyedévi átlagos megállapítás közel 6-szorosa, 45 649 116 Ft. Meg kell jegyezni azonban, hogy a megállapítással zárult ellenőrzések egy részét az adózóval történő kapcsolatfelvétel nélkül folytatta le a revízió, a megállapításokra iratanyag hiányában, az adóhatóság rendelkezésére álló adatok alapján²⁴ kerül sor, így a feltárt adókülönbözet beszedhetősége kétséges.

A tárgynegyedévben több olyan beadvány érkezett a Főigazgatóságra, amelyekben az adózók azt kifogásolják, hogy munkáltatójuk elmulasztotta kiadni számukra a törvényben előírt igazolásokat. (Jellemzően a magánszemélyek személyi jövedelemadó bevallásához szükséges jövedelemigazolások elmaradása ügyében, a bevallási késedelem kimentéseként nyújtják be a magánszemélyek a beadványokat.)

A tapasztalatok szerint a különböző régióhoz tartozó adóigazgatóságok ezen ügyekben eltérő gyakorlatot folytatnak. A Közép-magyarországi régióban az ilyen tárgyú beadványokat a Panaszügyek és Közérdekű Bejelentések Főosztálya közérdekű bejelentésnek minősíti, és kockázatelemzés céljából továbbítja azokat az ETKF-re. Ezzel ellentétben a más régiókba benyújtott, a Főigazgatóságunk illetékességi körébe tartozó munkáltatót érintő beadványokat a megyei adóigazgatóságok közvetlenül az illetékes adóigazgatóság ellenőrzési szakterületére küldik meg.

iktatószámú, 2003. szeptember 24-én kelt elnökhelyettesi körlevél szabályozása értelmében, ha a munkáltató vagy kifizető elmulasztja a munkavállalónak kiadni az igazolásokat, akkor a munkáltató székhelye szerinti adóigazgatóság adóügyi szakterülete megkeresi a munkáltatót és tájékoztatást kér az igazolások kiadását illetően. Amennyiben a munkáltató nem reagál az adóügyi szakterület megkeresésére, abban az esetben az ügy az ellenőrzési szakterülethez kerül át az „egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló” vizsgálat lefolytatása céljából.

Az egységes ügymenet kialakítása érdekében indokolt az elnökhelyettesi körlevél aktualizálása, illetőleg eljárási rend kiadása a témakörben.

A jogi (büntető) szakterület és a Központi Hivatal megkeresései alapján végzett egyedi elemzések száma az előző negyedévhez képest jelentősen nem változott, a megkeresések alapján összesen 98 db kockázatelemzés készült. A jogi szakterület továbbra is elsősorban a büntetőügyekben érintett magánszemélyekre vonatkozóan kért egyedi kockázatelemzést, míg a Központi Hivatal megkeresésének alapjául rendszerint közérdekű bejelentés, valamint társhatósági jelzés szolgált. Az egyedi kockázatelemzések során fokozott figyelmet kapott a költségvetésnek szándékosan kárt okozó magánszemélyek gazdasági társaságokkal fennálló kapcsolatainak elemzése. A Főigazgatóság ellenőrzési javaslattal élt az azonos székhellyel, tulajdonosi körrel rendelkező, egymással vélhetően üzleti kapcsolatban álló vállalkozások (különös tekintettel az azonos tevékenységi körben működő cégekre), valamint a magánszemély tulajdonosok és képviselők vonatkozásában. Az ellenőrzések elrendelésére a cégek és a magánszemélyek tekintetében párhuzamosan, egymásra épülően került sor.

Az adóbeszedés hatékonyságának növelése érdekében az ellenőrzési és a végrehajtási szakterület a NAV Adószakmai Elnökhelyettese által kiadott 5005/2013/AEH. körlevél

²⁴ Leggyakrabban VIES kontroll adatok alapján születik megállapítás általános forgalmi adó adónemben.

alapján folyamatosan együttműködik. Ennek keretében több olyan magánszemély tekintetében került sor adóellenőrzés elrendelésére, akik végrehajtás alatt álló gazdasági társasággal kapcsolatba hozhatók, és a végrehajtási szakterület jelzése alapján valószínűsíthető, hogy vagyonkimentés történt.

Az adóigazgatóságok ellenőrzési szakterületei által tapasztalt jogalkalmazási nehézségek kapcsán jogszabály módosításra vonatkozó főbb javaslataink 2013. II. negyedévben a következők:

- ❖ A vizsgálataink során kialakult adózói joggyakorlatot figyelembe véve az Art. 137. § (1) bekezdésének **harmadik mondatának** – azaz „A fellebbezésben új tényekre és bizonyítékokra is lehet hivatkozni.” – törlését, helyébe pedig a Pp.²⁵ 235. § (1) bekezdése második mondatának – úgymint „A fellebbezésben új tény állítására, illetve új bizonyíték előadására akkor kerülhet sor, ha az új tény vagy az új bizonyíték az első fokú határozat meghozatalát követően jutott a fellebbező fél tudomására, feltéve, hogy az - elbírálása esetén - reá kedvezőbb határozatot eredményezett volna.” – beemelését javasolja az ellenőrzési szakterület.
- ❖ Valamennyi adónemre kiterjedő vizsgálat során ellenőrzést ellehetetlenítő akadály merült fel egy adózó esetében, aki 14 évvel ezelőtt vásárolt ingatlanának 240 hónapon belül végrehajtott (vizsgált időszak) adómentes értékesítése kapcsán ugyanis szükségessé vált annak vizsgálata, hogy az adózó az ingatlant általános forgalmi adóval növelten vásárolta-e meg és annak áfa tartalmát levonásba helyezte-e. Az adózó egy igazolt esemény (árvíz) miatt nem tudott bizonylatot a revízió rendelkezésére bocsátani. Az Áfa tv. 135. § (1) bekezdésében meghatározott 240 hónapos (20 év!) figyelési idővel érintett ügyletek áfa vonzatának vizsgálatával nincsenek összhangban az általános iratmegőrzési, a hivatali ellenőrzési iratok megőrzésére vonatkozó szabályok.
- ❖ A nagy előerős tevékenységet végző vállalkozások, szervezetek esetében különösen fontos lenne, hogy az Art. tegye lehetővé a foglalkoztatók egyes magánszemélyekkel összefüggő utólagos adónem vizsgálatát, amely nem eredményez a foglalkoztatónál ellenőrzéssel lezárt időszakot a többi munkavállalóra vonatkozóan. Ugyanis egy-egy munkáltatónál akár több száz alkalmazott jogviszonyának ellenőrzése több száz nyilatkozattételt, bevallásjavítást, esetlegesen kapcsolódó vizsgálatot igényel, így egy adózó ellenőrzése akár egy egész osztály éves kapacitását leköt(het)i.

Az Ellenőrzési Főosztály 2013. június 12-én kelt, 5027/2013/Ell. számú körlevelében szervezeti célként megfogalmazottakkal összhangban, a **bevallás kitöltési, illetve feldolgozási hibakódok létrehozására vonatkozóan** azt javasoljuk, hogy több szakterület bevonásával akár külön munkacsoport keretein belül bevallás típusonként szükséges összevetni a bevallás kitöltési hibakódokat a feldolgozott, hibátlan bevallások ellenőrzésre történő kiválasztási paramétereivel. Az összemérés eredményeként lehetne érdemben olyan hibakódokra javaslatokat tenni, melyek a bevallások nagy mennyiségű megakasztását és ellenőrzésre történő kijelölését vagy jogosulatlan visszaigénylés megállapítását akadályozná meg a revizori kapacitás indokolatlan lekötésének minimalizálása érdekében.

Az ETKF – a rendelkezésre álló idő rövidségére tekintettel – áttekintette a Főigazgatósághoz tartozó adóigazgatóságok ellenőrzési szakterületének **bevallási hibakódokkal kapcsolatos** tapasztalatait, melyek alapján – a bevallás adózó általi kitöltésének és adóhivatali feldolgozásának (e kettőt az azonos szempontok, elvárások érvényesítése okán egy egységként

²⁵ a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény

kezelve), valamint kiválasztásának-ellenőrzésének szakaszaira bontva – az alábbi javaslatokkal él, melyeket az Adóügyi Koordinációs Főosztállyal is egyeztetett.²⁶

Bevalláskitöltéshez és feldolgozáshoz kapcsolódó javaslatok:

Megakasztó hibák:

- Az internetkapcsolattal rendelkező bevalláskitöltés során a tételes áfa-összesítőt javasolt lenne összekötni a **törölt/felfüggesztett adószámok** listájával. Így az adózó a bevalláskitöltésének mindjárt a kezdetén elsőként saját adószámának állapotáról kapna azonnali visszajelzést (tájékoztató/figyelmeztető adat), majd a megadott belföldi partnerek adószámának ellenőrzését végezné el a rendszer az adatbázisból, szintén jelezve azt az adózónak. A megoldást az online bevalláskitöltése jelentené.
- Szintén már a bevalláskitöltés során javasolt lenne figyelni, hogy a kontrolladatok alapján a **levont nyugdíj járulék** összege meghaladja-e a felső határt, amennyiben igen, mekkora összeggel. Ilyen esetekben jelezhetné a rendszer, ha a túlvonás összege eltér az adózó által e címen visszaigényelt összegtől. A megoldást szintén az online bevalláskitöltése támogatná.
- Jelentős ügyintézői kapacitást köt le az ellenőrzésre történő kijelölés indokoltságának megállapításakor az **adókiegyenlítési keretösszeg** meghatározása azon adózók esetében, akik több évre, akár 2006-ig visszamenőleg minden évben tüntettek fel a bevallásukban adókiegyenlítésnek figyelembe vehető összeget. Ennek a számításnak a támogatására már az adózói bevalláskitöltés során fontos lenne a hibavizsgálat, ugyanúgy az online bevalláskitöltése esetén az adóhatósági kontrolladatokkal összekapcsolt környezetben.

Figyelmeztető hibajelzések:

- Az szja-bevallások esetében szükségtelen kiválasztást eredményeznek azok a kitöltési hibák is, melyek az összevont adóalapon belül az egyes jövedelem típusok során az eltévesztésből adódnak. Ebben az esetben megoldási jelentene, ha a bevallás egyes sorait már az online bevalláskitöltése esetén **össze lehetne vetni a megfelelő kontrolladatokkal** (pl. gyakori hiba, hogy a sortévesztés a kifizetők által levont adóelőleget és a kifizetők által levont forrásadóban eredményez ugyanakkora eltérést, csak ellenkező előjellel, vagy ha az adózó az előző évben felvett osztalék előleget levont adó sorában tünteti fel a kifizetők által levont forrásadót vagy a levont adó összegét). Előzőekhez hasonló megfontolásból a kifizetők által levont egészségügyi hozzájárulást is érdemes lenne összevetni a bevallásban szerepeltetett adatokkal. Továbbá ha a kifizetők által levont adóelőleg a nem önálló tevékenységből származó jövedelem összegének 16 %-ánál nagyobb, azt szintén hibajelzésként jelezhetné a program. Különösen azon szja-bevallások esetében bírna ez jelentőséggel, amelyekben a nem önálló tevékenységen kívül más összevonás alá eső jövedelmek nem szerepelnek, illetve amelyekben ellenőrzött tőkepiaci ügyletből származó jövedelem vagy veszteség sincs feltüntetve.
- A **családi kedvezmény** igénybevétele esetén célszerű lenne a 03-as lapon jelzett gyerekszámmal és az eltartott kódjával való összevetés. Továbbá tekintettel arra, hogy a családi pótlékra jogosult gyermek a lakáscélú hiteltörlesztés után igénybe vett kedvezményről is feltétel, javasolt hibajelzés megjelenítése azon adózóknál, akik lakáscélú hiteltörlesztés utáni kedvezményt érvényesítenek, de családi kedvezményt nem vesznek igénybe, így a kedvezményezett eltartott adatait sem szerepeltetik a bevallásukban.

²⁶ A téma felelőse: [REDACTED] (Tel.: [REDACTED])

A bevallás kiválasztásához kapcsolódó javaslatok:

Az előzőekben jelzett javaslatok – a hibakódok ellenére nem javított vagy továbbengedett bevallások esetében – ellenőrzésre történő kiválasztási szempontként is szolgálhatnak. Mindezekben túl számos, jelenleg létező hibakódon alapuló kiválasztási paraméter azonban indokolatlan kiválasztást eredményez, melyeknek a megszüntetését vagy megfelelő módosítását javasoljuk az alábbiak szerint:

- A 1365 típusú bevallás kitöltése során a rendszer hibát jelez, ha az adózó a **Közösségen belülről történt beszerzése** kapcsán kizárólag levonható adót szerepeltet, de a fizetendő adó részletező soraiban (12-16. sor, ill. 20-22. sor) nem, vagy csak kisebb mértékben szerepeltet adatot. Figyelmeztető hiba jelzi, ha az adózó levonható adót szerepeltet, de fizetendőt nem. Véleményünk szerint csupán tájékoztató jelzést kellene adnia a programnak, mert az adózó jogosult elévülési időn belül levonásba helyezni a Közösségen belüli beszerzés utáni adóját.
- Igen nagy számban fordulnak elő olyan magánszemélyek által benyújtott bevallások, amelyek csak a munkaviszonyból származó bérjövdelem, a családi adókedvezmény és a kifizetők által levont adóelőleg sorokban tartalmazzak adatot és „F182 – bérjövdelem eltérése” ill. „F183 – kifizető által levont adóeltérés” szűrési paraméterek miatt kerültek a szűrőbe. A hivatal rendelkezésére álló **kontrolladatokkal** összevetve a bevallás adattartalmát megállapítható, hogy a 12JOV jövdelem-kimutatás adatai valóban nem egyeztek az adózó által a bevallásban feltüntetett adatokkal – vagy egyáltalán nem állt rendelkezésünkre adat, vagy arányos eltérés volt tapasztalható. A magánszemély biztosítási jogviszonyának az ANYK menüpontban történt felülvizsgálata során megállapítást nyert, hogy a magánszemélyre vonatkozóan érkezett T1041 számú bejelentő és változás-bejelentő lap, melyet jellemzően munkaerő-kölcsönző, ill. vagyonszűrés/személybiztonsági tevékenységet folytató cégek nyújtottak be. Általánosságban megállapítható volt, hogy bár a munkáltatók a biztosított jogviszonyt bejelentették, a munkavállalókra vonatkozóan 1208-as számú „havi bevallás a kifizetésekkel, juttatásokkal összefüggő adóról, járulékról és egyéb adatokról” nem érkezett, melynek következtében a magánszemély bevallása a beállított szűrési paraméterek miatt ellenőrzésre kijelölésre került. Ezen magánszemélyek esetében jellemzően a családi adókedvezmény elszámolása miatt került sor személyi jövedelemadó visszaigénylésre, mert a munkáltatók által a magánszemélyek részére kiadott 12M30 típusú igazolások alapján a levont személyi jövedelemadó előleg megállapításakor nem vették figyelembe a családi adókedvezményt. Az ilyen hibakód alapján ellenőrzésre átadott bevallások közül a revizori kapacitást is figyelembe véve szűrőpróbaszerűen végzett ellenőrzések során minden esetben a kifizető által kiállított 12M30-as „a munkáltató, kifizető összesített igazolása a 2012. évi személyi jövedelemadó bevallásához, adónyilatkozat benyújtásához” dokumentummal igazolta a magánszemély a bevallásban feltüntetett adatok valóságát, melynek alapján jogosulatlan visszaigénylés megállapítására nem került sor.
- A magánszemélyekre vonatkozóan a biztosítótól beérkező K48-as „a biztosító intézet adatszolgáltatással” kapcsolatban általános probléma, hogy nem tartalmazza az **életbiztosítási szerződés számát**, mely felett a magánszemély rendelkezési jogot gyakorolt.
- További probléma ezekben az esetekben, hogy az önálló tevékenységből származó jövdelem jellemzően ingatlan bérbeadásából származó jövedelmet takar, amely ha meghaladja az 1 millió forintot, az adózónak 14 %-os egészségügyi hozzájárulás fizetési kötelezettsége is keletkezik. Az egészségügyi hozzájárulás elszámolásakor az adózóknak jellemzően túlfizetése keletkezik, mert a kifizetők az önálló tevékenységre tekintettel kifizetett összegből 14 %-os egészségügyi hozzájárulást vonnak le, de nem számolnak az

adózók biztosítási jogviszonyában megfizetett természetbeni és pénzbeli egészségbiztosítási járulék összegével, mely összeget figyelembe kell venni a 14 %-os egészségügyi hozzájárulás elszámolásakor. Ezek alapján az ilyen típusú jövedelmet tartalmazó bevallások minden esetben megakadnak az „F112 – kifiz. ált. EHO fiz. felső hat. megh. lev. hj.>” hibakódon. Megjegyezzük, hogy ez a paraméter összeghatárhoz kötve is nagy mennyiségű bevallást „akaszt meg”, mert amennyiben a kifizetők a 450 000 Ft-os felső határt meghaladóan vonnak egészségügyi hozzájárulást, és ehhez hozzászámítjuk a megfizetett egészségbiztosítási járulék összegét, az esetek nagy részében több százezer forintos visszaigénylések keletkeznek egészségügyi hozzájárulás adónemben.

- Az elkülönülten adózó jövedelmeket tartalmazó bevallások esetében általános probléma a kontrolladatok hiánya, melyek következtében minden esetben eltérést mutatnak a bevallások adatai a hivatalból rendelkezésre álló adatokkal.

Előzőeken túl fontosnak tartjuk felhívni a figyelmet, hogy a bevallások, adatszolgáltatások fogadásának, feldolgozásának általános és speciális ügyviteli szabályozásáról szóló 1023/2013. sz. elnöki eljárási rend nem határozza meg egyértelműen az egyes bevallási hibáknak az ellenőrzési szakterület általi kezelésének módját, és elsősorban az adózóval történő javíthatóságot tekintti fő rendező elvnek. A hivatkozott eljárási rend a hibernálást kifejezetten a következő esetekben írja elő:

- több azonos bevallás közül az utóbb beérkezett bevallás
- revízióval érintett időszakra beadott bevallás
- hibás bevallást nem javít az ügyfél megadott határidőn belül
- bevallás javítására szóló kiértékelés kétszer nem kereste jelzéssel jön vissza
- ellenőrzéssel jogerősen lezárt időszakra benyújtott pótló, önellenőrző bevallás
- az elhalálozás dátumát követően az elhunyt benyújtott bevallás
- valószínűsíthetően nem az adózó, illetőleg képviselője által benyújtott visszaigénylést tartalmazó 53-as bevallások
- társaságiadó-bevallásra nem kötelezett adózó által benyújtott 29-es bevallás
- elektronikus bevallásra kötelezett adózótól nem elektronikus úton érkezett bevallás.

A fenti esetekre vonatkozó szabályozás nem részletezi, hogy melyek azok a jellegű hibás bevallások, melyek hibernálása esetén:

- azok tartalmát az ellenőrzés során figyelmen kívül kell hagyni,
- a bevallás tartalma az ellenőrzés során figyelembe vehető, és annak alapján megállapítás tehető,
- az adózó mulasztási bírsággal szankcionálható.

Javasoljuk a fentiek részletes, pontos rendezését az ellenőrzési szakterület általi eljárás egyértelművé tétele érdekében, különös tekintettel arra, hogy a tapasztalatok alapján ez a – sokszor a kontrolladatok hiányából fakadó – visszatérő probléma az adóügyi szakterület eszköztárával nem kezelhető, sok esetben a felszólítás, szankcionálás nem jelent megoldást.

A 4001/2013. számú NAV tájékoztatóban nevesített ellenőrzési feladatok jelen negyedévi/félévi teljesítése a következő fejezetekben került részletezésre.

II. Az adószakmai ellenőrzési szakterület 2013. évi feladatai

1. Adóregisztrációs eljárás, fokozott adóhatósági felügyelet²⁷

A jelentés időszakában folytatódott 2012. január 1-jével bevezetett adóregisztrációs eljárás és fokozott adóhatósági felügyelettel kapcsolatos feladatok lebonyolítása, valamint a szabályváltozásból eredően áthúzódott ügyek ledolgozása az igazgatóságokon.

a) Kockázatelemzési feladatok

Az adóregisztráció alá vont társaságok kockázatelemzés elvégzése után heti rendszerességgel elhelyezésre kerülnek a közös meghajtón, ebből kifolyólag az igazgatóságok nem kizárólag a KOCKERD kérdőív kiküldésre átadott tételek vizsgálatát kezdeményezhetik, hanem ellenőrzést folytathatnak a teljes kockázatkezelte adózói körben.

Annak érdekében, hogy az igazgatóságokra kérdőív kiküldésre átadott adóregisztrációval érintett tételek kezelése egységesen történjen a jelentés időszakában a közös meghajtón elhelyezett táblák automatizálása folyamatban van. A kialakítás alatt lévő makrózott Excel célja, hogy érvényesítésekkel segítse az adatfeltöltést, valamint automatikusan betöltse egyes cellákat az alaptáblázat adataiból, illetve az egyéb kiértékelő táblákból. A táblát véleményezésre/kiegészítésre megküldtük az igazgatóságok részére, a javaslatokat összegyűjtöttük és továbbítottuk az informatikai terület felé.

A felső vezetés részére mérési, illetve intézkedési pontokat tartalmazó rendszeres statisztika került kialakításra, amely folyamatosan monitorozza az adóregisztrációs folyamatok fontosabb egységeit. A táblarendszer az ideális ügymenethez, illetve az adóigazgatóságok egymáshoz viszonyított teljesítményét folyamatosan méri, időben információt szolgáltat azokról a folyamatokról és helyekről, ahol beavatkozás szükséges. Annak érdekében, hogy a monitoring eredményes legyen, a táblákat heti rendszerességgel elkészítjük és továbbítjuk a vezetés felé.

A jelentési időszakban továbbra is rendszeresen használatban voltak az adóregisztrációs eljárás alá vont adózók szűrését és kockázatkezelését elősegítő RADAR projektek. A csoportos adatlekérdezés megkönnyíti a Főigazgatóság munkáját, valamint igény esetén segíti az igazgatóságokat a fokozott adóhatósági felügyeletet elrendelő határozatok meghozatalában is.

Az adóregisztrációs kockázatkezelési eljárás egyszerűsítésére/gyorsítására több, makrók hozzáadásával elkészített Excel állomány került létrehozásra. Ezen táblák 2012. I. félév óta vannak használatban. Olyan kiértékelő táblák, melyek minden adóigazgatóság számára rendelkezésre állnak, például a működési kockázat meghatározásához, vagy az adóregisztrációs kérdőívek rögzítéséhez.

A táblák használata során, a tapasztalatok alapján a táblák felülvizsgálatára került sor. Az eddigiekkel ellentétben most már a nyers adatok felvitelét követően automatikusan megtörténik a kiértékelés, mely nagyban megkönnyíti az ügyintézők munkáját.

²⁷ A fejezet készítője: [redacted] (Tel.: [redacted])

Az adóregisztrációs kockázatkezelési eljárás során a megalapított/személyi változással érintett cégek hierarchiakapcsolatainak magatartási jellemzőit és egyéb információit jelenleg a KAT rendszerrel értékelhetjük a kockázati tényezők és a felhasználó által megadott további adatok alapján. Ebben az esetben a kapcsolatokat egyenként kell felvinni a rendszerbe. Ennek kiváltására elkészült egy RADAR-Risk projekt, melynek segítségével lehetőség van a kapcsolatok csoportos felvitelére, saját kockázati tényezők hozzáadására/pontozására, majd ezek után a kockázati érték automatikus meghatározására.

A működése és a szerepeltetett kockázati tényezők nagyrészt a KAT-Risk modulon alapulnak, ezért csak néhány kockázati tényező megváltoztatására volt szükség.

A projekt tesztelése folyamatban van, a befejezést követően lehetőség lesz a KAT kockázateértékelő teljes kiváltására, a cégek kockázati értékének automatikus meghatározására.

Annak érdekében, hogy a Főigazgatóság eleget teheszen a jelentések rendjében számára előírt kötelezettségcímek (7.a/b melléklet kitöltése havi rendszerességgel), az adóregisztrációs eljárást követő kockázatelemzési eljárással kapcsolatban kialakításra került egységes és a régióban kötelezően alkalmazandó adatszolgáltatási rendszert a jelentés időszakában is folyamatosan alkalmaztuk.

A kialakított táblázatban elkülönülten szerepelnek a 2012. évben és a 2013. évben adóregisztrációs eljárás alá vont és adóigazgatóságokra átadott adózók (új alakulás, átalakulás, személyi változás), valamint szintén külön táblázatban szerepelnek a kérdőív újraküldéssel, valamint az amnesztiával érintett szervezetek.

Az adóregisztrációs és az azt követő kockázatelemzési eljárás bizonyos pontjait jelentősen módosították az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 2012. december 23-tól hatályos rendelkezései, amelyek a 2012. december 31-én folyamatban lévő ügyek körét érintik, illetve az „amnesztiáról” szóló rendelkezések értelmében a 2012-ben, a KOCKERD kérdőív vissza nem küldése miatt jogerősen törölt adószámú adózókat az adóhatóságnak kérelemre mentesítenie kell a hátrányos következmények alól.

Kérdőív újraküldéssel összesen 2 357 db adózó érintett a régió területén, melynek 35,6%-a újonnan alakult/átalakult, valamint 64,4%-a személyi változással érintett szervezet. A kérdőív újraküldését követően az adózók közel fele továbbra sem nyújtotta be a kitöltött KOCKERD jelű nyomtatványt, ezért részükre 1 158 db társaságnál mulasztási bírság került kiszabásra. Azoknál a társaságoknál, amelyek a mulasztási bírság jogerőre emelkedését követően sem küldték be kérdőívet és a bírságot nem fizették be a törlést kezdeményezték (221 db).

Az „amnesztiával” érintett társaságok száma 604 db a régióban, melynek 59,3%-a újonnan alakult/átalakult, 40,7%-a pedig személyi változással érintett szervezet. A jogszabályban feltüntetett kérelem benyújtására adott határidőt (2013. február 15.) minden esetben méltányosan kezelték az igazgatóságok, az adószám törlő határozatok folyamatosan kerültek visszavonásra, és az adószámok visszaállításra. Az érintett adózói kör közel 60%-a már nyújtott be bevallást 2013. évre vonatkozóan a rendelkezésre álló rendszerek adatai alapján. Az eljárás folyamán 2013. évben 43 db adózónál történt illetékességváltás, valamint 9 db adózónál történt személyi változás.

A 2013. évben elvégzett kockázatkezelési feladatok teljes körű bemutatás érdekében az elemzett adózói kör tartalmazza az összes jelentés időszakban kockázatkezelte és igazgatóságra

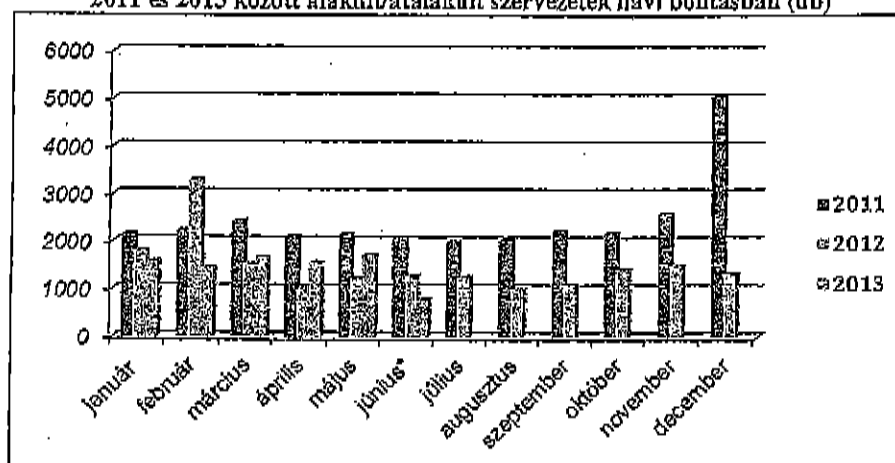
átadott adózót, függetlenül attól, hogy azok egy része 2012-ben alakult/átalakult, illetve személycserével érintett.

	Észak-Budapesti Adóig.	Közép-Budapesti Adóig.	Dél-Budapesti Adóig.	Észak-Magyar. Adóig.	Összesen
2013. évben adóregisztráció alá vont	2 722	3 209	2 455	2 388	10 774
2012. évben alakult/átalakult, személyi változással érintett, 2013-ban kockázatkezelési tételek	1 955	2 472	1 838	1 780	8 045
Összesen	4 677	5 681	4 293	4 168	18 819

*2013. június 12. állapot alapján

Az újonnan alakult vállalkozások számának alakulását befolyásolta a 2012. március 1-től bevezetett jogszabályi változás a cégalapítás folyamatában (ennek köszönhető 2012. februárban a kiugró darabszám), valamint magának az adóregisztrációs eljárásnak bevezetése. A 2012-es és 2013-as év azonos időszakában az alakulások számát összehasonlítva látható, hogy 2013. év márciusától a darabszámok emelkedtek az előző év azonos időszakához képest, a jelenleg érvényben lévő szabályozások beépültek a köztudatba. A 2011. évhez hasonlítva továbbra is látható, hogy az adóregisztrációs eljárás bevezetése jelentős csökkenést hozott az új vállalkozások alakulásának darabszámában.

2011 és 2013 között alakult/átalakult szervezetek havi bontásban (db)



Forrás: KAT, Új vállalkozások adatai

*2013.06.18-i adatok alapján.

A személyi változással érintett gazdasági szervezetek esetében havi bontásban a darabszámok meglehetősen eltérőek. Kockázatkezelésük többletnunkát igényel, hiszen ezen adózói kör szűrése a rendelkezésre álló rendszerekből még mindig nehézkes, a társaságok vizsgálata tételesen történik a RADAR rendszerből kapott lista alapján. Az adatbejelentés miatt bekövetkezett cégbírószági ügytorlódás tovább nehezíti a munkát, a változással érintettként leszűrt társaságok mintegy 70%-a nem valós változást takar, csak egyéb változás bejelentést. A 2012. év folyamán előállított központi mesterprojekt által kapott adatok 95%-ban megegyeztek az általunk leszűrt adatokkal, annak használata októbertől lesz célszerű, amennyiben a cégbírószág a beérkezett adatokat határidőig feldolgozza.

Személyi változással érintettek számainak alakulása													
		I.	II.	III.	IV.	V.	VI.	VII.	VIII.	IX.	X.	XI.	XII.
2012	Kockázatkezelte	3456	3616	1850	1807	2127	1793	1982	1747	1738	1896	1788	2131
	Tényleges	2143	2875	1401	1403	1595	1410	1616	1395	1401	1479	1195	1124
2013	Kockázatkezelte	9928	1156	861	276								
	Tényleges	2244	562	551	173								

Az adóregisztráció intézménye a jelenleg érvényben lévő szabályozás alapján összesen több mint harminc féle gazdasági formakódú vállalkozást érint. A **formakódok eloszlása** alapján a kockázatkezelte adózók 87,2%-a korlátozott felelősségű társaság, a fennmaradó rész nagyobb hányada betéti társaság.

Az újonnan alakult vállalkozások, az átalakult társaságok, valamint a személyi változással érintett szervezetek tárgyévben leggyakrabban megjelölt **tevékenységeinek toplistája** szerint a legtöbbet választott tevékenység az *Üzletviteli, egyéb vezetési tanácsadás*, amelyet 926 db adóregisztráció alá vont adózó végez főtevékenységként. Nagy számban kerültek adóregisztrációs eljárás alá a dohányáru kiskereskedelemmel foglalkozó cégek, amely valószínűsíthetően „trafik-törvény” elfogadásának köszönhető.

Az adóregisztrációs eljárás bevezetése óta több módosítás született az átadási arányok változásáról, 2012 első negyedévében minden közepes és magas induló kockázatú adózó átadásra került az igazgatóságokra kérdőív kiküldésre, ezt követően a közepeseknek csak 30%-a. 2013. január 16-tól 2013. május 14-ig a kockázatkezelte adózók 10%-a került átadásra, amely csak a magas induló kockázatú adózókat érintette. A jelenleg érvényben lévő belső szabályozás alapján az újonnan alakult/átalakult vállalkozások 15%-a (az eredményességre való tekintettel), míg a személyi változással érintett szervezetek 10%-a kerül átadásra.

Az adóregisztrációs eljáráshoz, az azt követő kockázatelemzési eljáráshoz illetőleg a fokozott adóhatósági felügyelethez (a továbbiakban: FAF) kapcsolódó feladatokra vonatkozó 7. számú melléklet adatai alapján az adóigazgatóságok részére 2 024 db magas induló kockázatú adózó került átadásra, az összes kockázatkezelte adózó 10,75%-a.

Az adóregisztráció alá vont szervezetek induló kockázatának feltételeit és besorolási szintjét az adóigazgatóságok és a Főigazgatóság egyúttal határozza meg a vonatkozó eljárási rendben foglalt szempontok alapján. Jelenleg folyamatban van a kockázatkezelési paraméterek eredményességének felülvizsgálata, a későbbiekben adóregisztrációs munkacsoport megbeszélés keretében az esetleges szükséges módosítások megvitatásra kerülnek az igazgatóságok bevonásával.

A jelentési időszakban kockázatkezelte adózók 36,45%-a magas, 47,45%-a közepes, 16,1%-a alacsony induló kockázatú minősítést kapott.

A személyi változással érintett gazdasági társaságok esetében továbbra is jelentős számú a magas induló kockázatú adózó (49,5%), ezt főként a kapcsolati kockázat magas besorolás okozza. A személyi változással érintett adózók 44,2%-a rendelkezik KOKAIN-ban szereplő kapcsolattal, valamint 50,1%-nak van RADAR magas összevont kockázati besorolása kapcsolata.

Az átadott 2 024 db magas induló kockázatú adózóból 1 730 db részére történt meg a **kérdőív kiküldése**, ahogy az a következő ábrán is látható, az újonnan alakult adózók magasabb arányban (57%) küldték vissza a kérdőívet a jelentés készítés időpontjáig. A vizsgált adózói körből 947 db adózó küldte vissza a kérdőívet, ez a kiküldött kérdőívek 54,7 %-a, amely arány magasabb, mint az előző negyedévben.

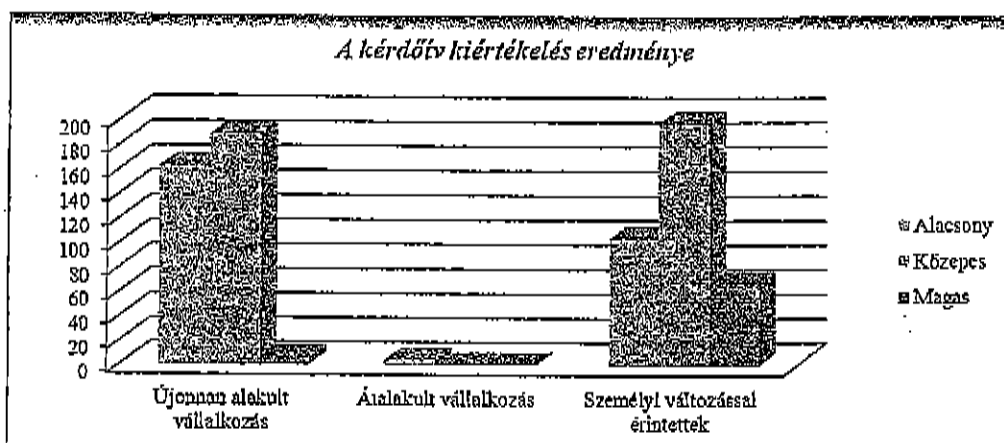


Forrás: saját adatbázis

Változás az eddigi tapasztalatokhoz képest, hogy míg 2012-ben az adózók gyakran hiányosan küldték vissza kérdőívet, a jelentés időszakában elenyésző a hiánypótló végzések száma, a Főigazgatóság területén mindössze 49 db adózó részére került postázásra.

Az **igazgatóságok kockázatkezelési tapasztalatai** alapján az adózók egyre szélesebb köre ismeri az adóregisztráció jogintézmény okait, eszközeit, céljait és következményeit, ezért egyre kevésbé akadályozzák az eljárás lefolytatását és nagyobb arányban tanúsítanak együttműködést az adóhatósággal. Mind adózók, mind az adóhatóság részéről jelentős könnyebbséget és előrehaladást jelent, hogy a **KOCKERD** jelű kérdőív az Ügyfélkapun keresztül már **elektronikus formában is benyújtható**, és ezzel az adózók többsége él is. Az újonnan alakult társaságok esetében előfordul, hogy az Ügyfélkapu még nem aktív, ezért általában a rendszerből kinyomtatva, papíron érkezik a kérdőív.

A visszaérkezett **kérdőívek kiértékelése** folyamatos, a jelentés időszakáig a visszaérkezett kérdőívek 76,9%-ánál 729 db esetben történt meg a kérdőívek feldolgozása, kiértékelése, a kiértékelés eredményét az alábbi diagram tartalmazza. Megfigyelhető, hogy az újonnan alakult vállalkozások esetében a magas kérdőív kockázat aránya nagyon alacsony.

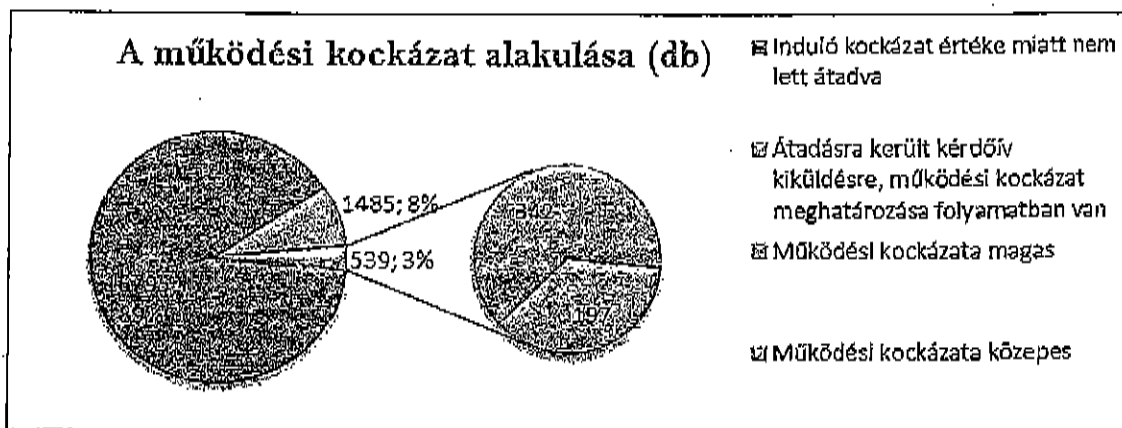


Forrás: saját adatbázis

A mulasztási bírság határozatok az ELJAR rendszernek köszönhetően gyorsan generálhatóak, azonban a rendszer nem használható a hiánypótló mulasztási bírság határozatoknál, tekintettel azok speciális adattartalmára, melyek a mintában nem találhatók meg. Szabadon gépellhető/szerkeszthető terület nem áll az ügyintézők rendelkezésére, ezért azokban az esetekben, mikor a szankcionálásra a hiánypótlás elmulasztása okán kerül sor, a mulasztási bírságot kiszabó határozatok jelenleg is Word dokumentumokban íródnak.

További problémaként merült fel, hogy az ELJAR-ban megírt határozatok ügyszámát minden esetben saját magához iktatja és nem ad lehetőséget a későbbiekben az irat ügghöz csatolására.

A működési kockázat kiértékelése folyamatosan történik az adóigazgatóságokon a visszaérkezett kérdőívek, valamint az ellenőrzés tapasztalatainak függvényében. A jelentés időszakában igazgatóságokra átadott adózók közül 534 db adózó esetében került meghatározásra a működési kockázat, ami az összes 2013-ban átadott társaság 26,3%-a. Ezen adózók közül 36,7% magas, 63,3% közepes besorolást kapott.



Forrás: saját adatbázis

A fenti ábrán látható számadatok értékei alacsonynak azért tűnhetnek az előző időszakok adataihoz képest, mert az igazgatóságok a 2012. évről áthúzódó eljárások lezárását prioritással hajtották végre, amelyek nem képezik tárgyát az elemzésnek. A 2013. első félévben kiértékelte működési kockázatok száma összesen a működési kockázat kiértékelő tábla adatai alapján 6484 db, melynek 29,3%-a magas, 70,7% pedig közepes működési kockázatot eredményezett.

Számos esetben már a helyszíni ellenőrzés lefolytatása előtt nyilvánvaló, hogy adózó nem vonható fokozott adóhatósági felügyelet alá. Ezekben az esetekben az operatív területet főleg terhelni a vizsgálatok lefolytatásának kötelezettségével. Amennyiben a magas működési kockázati minősítésű adózók esetében, a helyszíni ellenőrzést megelőzően dönthetnénk a felügyelet mellőzéséről, némileg enyhíthetnénk az operatív terület túlterheltségén, nem beszélve az ügyintézési idő jelentős lerövidüléséről. Az esetek túlnyomó részében az ügytorlódás a rendkívüli darabszámú helyszíni ellenőrzés okán következett be.

A működési kockázat minősítési eljárás tapasztalatai alapján a felmerülő leggyakoribb kockázati tényező az adózó bevallás, illetve adatszolgáltatási kötelezettségének elmulasztása, amely azonban a későbbiekben ismertetettek szerint a fokozott adóhatósági felügyelet alá vonás alapjául nem szolgálhatnak.

A 2013-ban átadott adózók 11,95%-ánál került sor fokozott adóhatósági felügyelet elrendelésére (működési kockázatuk megoszlását tekintve 62,8% közepes, 37,2% magas). A 242 db FAF-ot elrendelő határozatból a jelentés készítés időpontjáig 191 db emelkedett jogerőre.

Az Art. 24/F. (5) bekezdésében foglalt előírások közül a magas kockázatú adózóknál a c) pont helyett, ami a bevallás adótanácsadóval, adószakértővel, okleveles adószakértővel történő egyeztetése – a jogelőd nélkül újonnan alakult vállalkozások esetében – továbbra is inkább a d) pont kerül elrendelésre, ami a bevallás analitikájának papír alapon történő benyújtása. Tekintettel arra, hogy a c) pont szerinti ellenjegyzés az adózók széles körében felháborodást váltott ki költségessége miatt, valamint az adótanácsadók, adószakértők több esetben elzárkóztak az ellenjegyzéstől, ezért főszabályként kizárólag a több éve működő, rendkívül magas kockázatú adózókat kötelezzük a c) pont szerinti ellenjegyzésre.

A fokozott adóhatósági felügyeletről hozott határozat jogerőssé vált 191 db gazdasági társaság esetében, az előírt intézkedések az alábbiak szerint alakulnak az adózóknál:

- 57,6% az általános forgalmi adóbevallási gyakoriságnál gyakoribb bevallás, illetve összesítő nyilatkozat benyújtására kötelezett,
- 37,2% esetében a gyakoritás mellett az adózót a fokozott adóhatósági felügyelet időtartamára kötelezte adóbevallásának, illetőleg az adóbevallással egyenértékű nyilatkozatának adótanácsadóval, adószakértővel, vagy okleveles adószakértővel történő ellenjegyztetésére.
- 5,2% esetében került kötelezésre, hogy az általános forgalmi adó bevallásával egyidejűleg nyújtsa be papír alapon az állami adóhatósághoz a bevallás alapjául szolgáló bizonylatok másolatát.

A 1021/2013. sz. NAV eljárásrend előírásának megfelelően folyamatosan elkészítésre került a fokozott adóhatósági felügyelet alá vont adózók nyomon követése. A 2013.01.01-2013.06.12. közötti 1 374 db adózó került FAF alá vonásra. Ezen adózók közül 90 esetben fellebbezés érkezett, 905 esetben jogerőre emelkedett a határozat.

A FAF határozattal rendelkező adózók nyomon követése a negyedévben az alábbi szempontok alapján történt:

- „FAF határozatok rögzítése a törzs rendszerben”, mely azokat az adózókat tartalmazza, amelyek jogerős FAF határozattal rendelkeznek, de ÁFA jogcímkódjuk még nem került átállításra „A” kódra a törzs rendszerben. Ennek keretében átadásra került 182 db adózó.
- „FAF határozat alatt állók ÁFA bevallásának hiánya”, melyben azon adózók szerepelnek, amelyek legalább egy hónapos késedelembe estek, és az adóügyi terület részéről nem került megküldésre a „Felszólítás bevallás benyújtására” irat, vagy annak tárgyából nem derül ki, hogy ÁFA bevallás benyújtására vonatkozik. Ennek keretében átadásra került 36 db adózó.
- „FAF határozat be nem tartása miatti adószám törlés”, melynek keretében kijelölésre kerülnek azok az adózók, amelyek többszöri felszólítás után sem tettek eleget a jogerős FAF határozat alatti kötelezettségeiknek. Ezek közé tartoznak, amelyek a felszólítás ellenére sem tettek eleget ÁFA bevallás benyújtási kötelezettségeiknek, és amelyekre az Art. 172 (2) szerinti mulasztási bírság került kiszabásra. Ennek keretében átadásra került 63 db adózó.

„FAF nyomon követési javaslat” listája azon adózókat tartalmazza, amelyeket az Art. 24/F § (5) d) szerint köteleztek a bevallás alapjául szolgáló bizonylatok benyújtására, amely további

kockázatkezelési feladatot jelenthet az adóigazgatóságok számára. Ennek keretében átadásra került 46 db adózó.

„FAF alatti régió kívüli illetékesség váltás” dokumentum a régió kívüli adóigazgatóságoknak ad tájékoztatást, a Közép-magyarországi Régióból az adott adóigazgatóság illetékességébe helyezte át székhelyét. Ennek keretében jelzés került továbbításra 14 db adózó esetében.

FAF nyomon követés keretében kiválasztásra került 15 db adózó, amelyek esetében az előző két év során kiszabásra került az Art. 172 (2) szerinti mulasztási bírság. () Ezen kiválasztott adózók közül 12 adózó esetében az adóigazgatóságok lefolytatták az adatgyűjtésre irányuló ellenőrzést. További 3 adózónál a vizsgálat elrendelésre került.

- Az ellenőrök 3 esetben tapasztalták számla-, nyugtaadási kötelezettség elmulasztását, amennyiben ezekben az esetekben jogerősen kiszabásra kerül az Art. 172 § (2) szerinti mulasztási bírság, az adózó adószám törlésre átadásra kerül.
- Az ellenőrzésre kijelölt vállalkozások közül 6 nem végez gazdasági tevékenységet a régióban, ebből 1 esetben illetékes adóigazgatóság soron kívüli vizsgálatát kérték, 1 esetben telephely kijelentésének elmulasztását állapították meg.
- Egy adózó esetében 1 fő alkalmazott bejelentése nem időben történt, ezért mulasztási bírság kiszabását kezdeményezték.
- Két gazdasági társaság esetében az ellenőrzés során mindent rendben találtak, megállapítás nem született.

b) Ellenőrzési feladatok

Az adóregisztrációs eljárással érintett adózók körében 2013. I. félévében 2 701 db ellenőrzés kezdődött meg, amely 2 557 db adózót érintett.

	Újonnan alakult vállalkozás	Átalakult vállalkozás	Személyi változással érintettek	Összesen
Folyamatban lévő revízió	563	2	183	748
Megállapítással zárt revízió	359	4	187	550
Megállapítás nélkül zárt revízió	828	12	362	1202
Meghiúsult revízió	112	1	88	201
Összesen	1862	19	820	2701

A jelentés készítéséig az újonnan alakult vállalkozások esetében az 1 862 db elrendelt ellenőrzést tekintve 1 050 alkalommal folytattak le UVK ellenőrzést, amelyből adószám felfüggesztését az esetek 5,0%-ában kezdeményezték az adóigazgatóságok. Ez alacsonyabb számot jelent a 2012. 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 26,4%-ban az adózók működésüket rendben megkezdték a kapcsolatfelvétel megvalósult, az adózó megkezdte tevékenységet és a működés személyi és/vagy tárgyi feltételei rendelkezésre állnak. Az újonnan alakult vállalkozások 36,3%-a még nem kezdte meg a tevékenységét. A további ellenőrzések jelenleg még folyamatban vannak.

A magas induló kockázatú, újonnan alakult vállalkozások által kitöltött kérdőívek valóság tartalmának 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 820 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.

Az adóigazgatóságok tapasztalatai alapján az adóregisztrációs eljárást követően az ellenőrzések során többnyire az ügyvezető tagok bejelentésével, regisztrációval, továbbá a T201T változás-bejelentő lap adattartamának bejelentésével kapcsolatos mulasztásokat tárt fel a revízió. Néhány esetben a telephely be nem jelentésének megállapítására került sor, azonban a szankcionálásra ritkán van mód, mivel az adózók azon állítását, hogy az Art. által biztosított 15 napos bejelentési határidőn belül létesítettek telephelyet, nehéz bizonyítani.

További tapasztalat, hogy az adózók az esetek mintegy 2-5%-ban nem küldik be a T180-t, és emiatt nem tudják egyéb bejelentési kötelezettségüket teljesíteni.

A számlázás módját tekintve az ellenőrzések tapasztalatai szerint az adózók többsége kézi számlázást választ, vagy demo programot használ.

A székhelyszolgáltatókhoz bejelentett adózók esetében a helyszíni ellenőrzés során nyilatkozó személy (meghatalmazott), szinte minden esetben a székhelyszolgáltató társaság alkalmazottja, ezért adózóra vonatkozóan érdemi információhoz nem jut a revízió. Ezen magas működési kockázatú adózók esetében többnyire a fokozott adóhatósági felügyelet elrendelésének feltételei az adózói múlt alapján azonban jellemzően már a helyszíni ellenőrzés lefolytatása nélkül is fennállnak.

A tényleges kockázatot jelentő vállalkozások a kérdőívet nem küldik vissza határidőben, továbbá az azt követően a mulasztási bírság kiszabása sem hozza meg a várt hatást, viszont mindent egybevetve már nem áll elegendő idő rendelkezésre az új vállalkozások 90 napon belüli ellenőrzéseinek – határidőn belül történő – lefolytatásához.

Az igazgatóságok tapasztalatai szerint mind az újonnan alakult, mind a változással érintett gazdálkodó szervezeteknél az adóregisztrációs eljárás során gyakorlati problémát jelent a külföldi állampolgárságú képviselő személye, különösen akkor, ha nem is rendelkezik magyarországi lakcímmel. A külföldi állampolgárok TAJ- és adóazonosító jelének megszerzése/képezttetése hosszabb időt vesz igénybe, ezért a megállapításaink jelentős részét a tagsági jogviszony bejelentésének késedelmes teljesítése vagy a bejelentés elmulasztása teszi ki.

Az újonnan alakult cégek ellenőrzése során gyakori a tényleges gazdasági tevékenység megkezdésének hiánya, sok esetben a képviselő a tervezett időpontról sem tud nyilatkozni. A tevékenység megkezdés elmaradásának jellemző oka az anyagi eszközök hiánya, valamint a tervezett vállalkozási szerződések kötésének megghiúsulása.

c) Eljárásjogi kérdések

A KOCKERD kérdőívek beküldésének elmulasztása, illetve a velük kapcsolatos hiánypótlási felszólításban foglaltak nem teljesítése esetén kiszabandó mulasztási bírságokkal kapcsolatosan egyeztetést kezdeményeztünk az adóigazgatóságok, a jogi és hatósági területek között, amelynek eredményeképpen egy ajánlás került kidolgozásra. Ez a bizonyos esetkörök adózói csoportokra bontásával segíti az igazgatóságok munkáját az egységes eljárások kialakításában.

Az adóregisztrációs munkacsoport-megbeszélésen az adóigazgatóságok megvitatták álláspontjaikat és kialakították az általuk megfelelőnek tartott ajánlást, mely további egyeztetést követően a megbeszélésről készült emlékeztetőben került rögzítésre.

Az Art. 2013. év elején életbe lépett változásaira és a NAV elnöke kiadott, az adóregisztrációs eljárásról, az adóregisztrációs eljárásban felhasználható igazolásról és a fokozott adóhatósági felügyeletről szóló 1021/2013. eljárási rendben foglaltakra tekintettel a szükséges egyeztetések lefolytatása után a NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága főigazgatója kiadta az adóregisztrációs eljárásról, az adóregisztrációs eljárásban felhasználható igazolásról és a fokozott adóhatósági felügyeletről szóló 1005/2013/71. eljárási rendet.

Az új szabályozó eszköz a következő jelentősebb kiegészítéseket tartalmazza az elnöki eljárásrendhez képest:

- tartalmazza a főigazgatóságon, az adóregisztrációs eljárást követően kockázatkezelte adózói állományok átadásának új rendszerét, illetve a kérdőív kitöltésére történő felszólítástól való eltekintés lehetőségét és módját
- tartalmazza a kérdőív kitöltése nélküli fokozott adóhatósági felügyelet alá vonás lehetőségét a kiemelkedően kockázatos adózói múlttal rendelkező adózók esetében
- tartalmazza a Lotus levelezőrendszerben kialakított KMR Szakmai Fórum használatának kötelező előírását, illetve 10 munkanapos határidőt szab a főigazgatóság kijelölt munkatársainak a feltett kérdésekre történő válaszadásra

A Lotus levelezőrendszeren működő KMR Szakmai fórum felületére a tárgyidőszakban több problémafelvetés is érkezett, melyek megválaszolásra és publikálásra kerültek az adóigazgatóságok felé.

A főigazgatóság jogi szakterületével lefolytatott egyeztetés után tájékoztató levél került kiadásra az adóigazgatóságok részére az Art. 24/F. § (1a) bekezdésében meghatározott ügyintézési határidő alkalmazhatóságáról.

2. Adózói életút²⁸

a) A vállalkozás alakulásának időszakát érintő kockázatok

Az újonnan alakult társaságok adóregisztrációs eljárás során történő operatív ellenőrzését, a megalakulástól számított 90 napon belül be kell fejezni.

²⁸ A fejezet készítője: [REDACTED] (Tel.: [REDACTED])

Az adózói életút valamennyi szakaszában az ellenőrzési tevékenység funkciója az egyes adókötelezettségek, valamint a bevallások valóságának vizsgálata. Az Ellenőrzési Szakterület által az alakulást követő időszak tekintetében lefolytatott revíziók alapvetően az **adóregisztrációs eljárás**hoz kapcsolódnak. Elsőként az ún. UVK vizsgálatok, azt követően – jellemzően a magas működési kockázat miatt – a FAF-ot megalapozó helyszíni ellenőrzések, majd a FAF jogerőre emelkedését követően az első visszaigénylést tartalmazó bevallások vizsgálata kapcsán kerülnek az ellenőrzés látókörébe az újonnan alakult társaságok. Ezen ellenőrzések tapasztalatairól az *Adóregisztrációs eljárás, fokozott adóhatósági felügyelet* alpont tartalmazza a részletes beszámolót.

A fentiek mellett – leginkább a kiutalás előtti áfa ellenőrzéseket megelőző kiválasztási tevékenység során – kiemelt figyelmet fordítunk a frissen alakult adózókra, mivel elterjedt adózói magatartás, hogy a megalakulást követő időszakban adózó **visszaigényelhető adót vall** – sokszor olyan formában, hogy az adóhatóságnak a lehető legkevesebb ideje legyen a visszaigénylés jogszerűségének ellenőrzésére, vagy épp a visszaigénylés összege ne lépje át a revíziós „ingerküszöböt” a kiválasztás során.

Amennyiben a visszaigénylés kizárólag a költségvetés megkárosítására irányul, az adózók az ellenőrzés során már **együtt sem működnek** a hatósággal, iratanyagot sem mutatnak be. Amennyiben még van lehetőségük és tudomást szereztek a revízióról, önellenőrzéssel módosítják bevallásukat.

A bemutatott iratanyagban szereplő, visszaigénylés alapjául szolgáló költség- vagy adómentes (pl. közösségen belüli) értékesítés számlái jellemzően fiktívek.

Fenti esetekben gyakori továbbá, hogy az ellenőrzésre kiválasztott adózó az első áfa bevallást követően – az ellenőrzés ideje alatt – **nem nyújt be további bevallásokat**, vagy azok adattartalma nullás.

Az ÁMEN rendszerben szereplő adatok alapján a beszámolási időszakban négy adózó került kiválasztásra, akik Közösségen belüli beszerzést eszközöltek egy esetben faanyagok, egy esetben kristálycukor, egy esetben repceolaj, illetve egy alkalommal vasáru termékkörben. Az érintett adózók mindegyike jogelőd nélkül, 2013. I. negyedévben alakult, székhelyük három adózó esetében székhelyszolgáltatónál található, alkalmazottakkal nem rendelkeznek. A benyújtott bevallások (illetve azok hiánya), továbbá a VIES rendszerben található adatok alapján az adózók kiemelkedő forgalmat bonyolítottak közvetlenül a megalakulást követően, ezért három adózó esetében bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, egy esetben pedig egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést indítottunk. A vizsgálat két adózónál 2013. május hónapban kezdődött meg, a másik két esetben a megbízólevél kiküldésre került. A vizsgálatokban érdemi tapasztalattal a fentiek okán egyelőre nem rendelkezünk.

A külföldi képviselővel rendelkező cégek helyszíni ellenőrzését követő hivatali eljárási cselekmények sokszor nehézségekbe ütköznek, a könyvelő nem rendelkezik érvényes meghatalmazással, annak beszerzése hosszadalmas ügyintézés ró mind a meghatalmazottra, mind az adóellenőr kollégákra.

b) A vállalkozások működési szakaszához köthető kockázatok

2013. I. félévben olyan vállalkozások két éven belüli nyomon követő ellenőrzése volt folyamatban, akik jellemzően megalakulásuk után nagy forgalmat vallottak. Az adózók jellemzően nem veszik fel adóigazgatóságunkkal a kapcsolatot, ezért megkeressük a társaságok számlavezető pénzügyi vezetőit egyes banktitkok körébe tartozó információk beszerzése végett.

A rendelkezésre álló iratok alapján több esetben került sor Közösségen belüli tagállamok megkeresésére, egy esetben a társaság székhelye egy székhelyszolgáltató. A két befejezett vizsgálat jelentős összegű megállapítással zárult (feltárt adókülönbözlet összesen 122 150 e Ft), tekintettel arra, hogy az adózók nem mutattak be iratanyagot.

Az **alacsony kategóriás** kockázatos listából került kiválasztásra egy nullás áfa bevallást benyújtó társaság. A vizsgálat során megállapításra került, hogy a társaság ténylegesen működött és iratanyaggal is rendelkezett, azonban a könyvelő a bevallásban nem a valós adattartalmat tüntette fel. Az adóellenőr a könyvelő személy aláírói jogosultságait az EBEV rendszeren keresztül lekérdezte és megállapította, hogy további 5 társaság általános forgalmi adó bevallását nullás adattartalommal nyújtotta be. Ezen társaságok esetében bevallások utólagos ellenőrzését folytattuk le, melynek során megállapítást nyert, hogy a tényleges működés mellett a vizsgált adózók bevallásaikban értékesítést nem vallottak, ezáltal árbevételeiket eltitkolták.

Valós tevékenységet folytató társaságok a normál működéssel összefüggő tevékenységük mellett a fizetendő adót **fiktív számlákkal** csökkentik. Ezekben az esetekben a terméket értékesítő – szolgáltatást nyújtó gazdasági szereplő és a számlázó személy eltér. A revíziók többsége ezen körbe tartozó adózóknál kerül elrendelésre, mivel a kiválasztások, megkeresések többsége általában már valamely bevallási adaton, esetleg eltérésen, konkrét adózói mulasztáson alapul. Általános tapasztalatként elmondható, hogy ezekben az esetekben az adóhatóság – amellet, hogy a tényállás feltárása sok esetben nehézségbe ütközik – gyakran már csak a mulasztást, az adótörvények szabályaival ellentétes adózói magatartást tudja megállapítani, azonban a végrehajtás sikeressége kevés esetben, az önkéntes adózói teljesítés pedig kivételesen tapasztalható.

Kiemelendő kockázati szempont a **székhely szolgáltatási tevékenység**, valamint a **gyakori székhely-, és tulajdonos (vezető tisztségviselő) változással érintett adózók köre**, melyek az eredményes ellenőrzést sok esetben megnehezítik. Másrészt az adóregisztrációs eljárás alá kerülő azon tulajdonos-, és / vagy ügyvezető váltással érintett társaságoknál, melyek működési kockázata magas, az operatív terület kötelezően helyszíni ellenőrzésüket végez. Az ellenőrzések tapasztalatai alapján jellemző, hogy a személyi változással párhuzamosan adózó székhelye is változik, sok esetben székhelyszolgáltatóhoz kerül bejelentésre, vagy külföldi állampolgár veszi át a társaság képviselőjét. Több esetben a bejegyzett változás után adózó nem tesz eleget bevallási, bejelentési, valamint adófizetési kötelezettségének, vagy bevallásait nullás adattartalommal nyújtja be.

c) A vállalkozások megszűnéséhez köthető kockázatok

A vállalkozások megszűnési szakaszát érintő ellenőrzések esetében megállapítható, hogy mind a bevallási fegyelem, mind az adófizetési fegyelem jelentősen fellazul, és az ezen

társaságok által áthárított általános forgalmi adó visszatartására már kevés az esély a számlabefogadói oldalon.

A megszűnéssel érintett vállalkozások ellenőrzése alapvetően a Felszámolási és Végelszámolási Főosztály hatáskörébe tartozik, azonban kapcsolódó vizsgálat során az Ellenőrzési Szakterület is gyakran találkozik ezen adózókkal.

Szintén jellemzőnek tekinthető, hogy a társaságok éppen az adóellenőrzés hatására döntenek a tevékenységük megszüntetése mellett, illetve a nagy összegű adókülönbséget végrehajthatatlansága okán kerülnek felszámolás alá.

A legfőbb kockázati tényező ebben a körben az elérhetetlenség, valamint az ahhoz kapcsolódó ellenőrzést akadályozó magatartás.

3. Adózási kapcsolatokat érintő kockázatok²⁹

A tárgyidőszakban az azonos érdekkörbe tartozó adózók ellenőrzési tapasztalatai a korábbi negyedévekhez képest nem változtak, az alábbiakban ismertetett két ellenőrzési javaslat azonban említésre érdemes.

██████████ iktatószámú ellenőrzési javaslat alapján adatgyűjtésre irányuló ellenőrzés került lefolytatásra egy magánszemély adózó érdekeltségi körébe, azonos székhelycímmel rendelkező öt gazdasági társaságnál.

A helyszíni ellenőrzés szerint az öt társaság bejelentett székhelycímén a társaságok működésére utaló körülmények nem voltak, a társaságok nevei sehol nem voltak feltüntetve.

██████████, és ██████████ számú megbízólevéllel elrendelt vizsgálatok során feltárássra került, hogy magánszemély adózó a társaságokat 2012. április, illetve május hónapban értékesítette, azonban az értékesítésről – többszöri felszólítás ellenére – semmilyen dokumentumot nem bocsátott a revízió rendelkezésére.

A cégnyilvántartás adatai alapján mindkét társaság székhelye, valamint a képviselőre jogosult személye egy évvel később, visszamenőleges hatállyal került bejegyzésre, továbbá egyik cég esetében sem rendelkezik az új ügyvezető irattanyaggal és a társaság megvásárlásával kapcsolatos vételár sem került kiegyenlítésre.

██████████ számú megbízólevéllel elrendelt vizsgálat során a képviselő előadta, hogy a társaságnak weblap-, logó-, szórólap-, honlap-tervezésből származott árbevétele. E tevékenységet ő végezte, a társaságnak alkalmazottja nem volt. A társaság többszöri felszólítás ellenére a jelentéstétel időpontjáig nem bocsátotta a revízió rendelkezésére irattanyagát.

██████████ és ██████████ számú megbízólevéllel elrendelt vizsgálatok során bizonyítást nyert, hogy a fehérnemű-értékesítéssel vidéken foglalkozó társaságok jogszzerűen tevékenykednek, így az adóhatóság megállapítás nélkül zárta le ezen ellenőrzéseit.

Jelen félévben került sor az Ellenőrzési Tevékenységet Koordináló Főosztály kockázatelemzése és vizsgálatelrendelése alapján azonos érdekeltségi körbe tartozó három társaság ellenőrzésére.

██████████, ██████████, ██████████ számú megbízólevelek alapján elrendelt vizsgálatok során igazolást nyert, hogy mindhárom társaság bejelentett

²⁹ A fejezet készítője: ██████████ (Tel.: ██████████)

székhelyét ugyanaz a székhelyszolgáltató biztosítja; azonos a tulajdonos és az ügyvezető, valamint ugyanazon tevékenység több vállalkozásban egyidejűleg folyik.

A társaságok üzleti tanácsadással foglalkoznak. A tulajdonos-ügyvezető heti 36 órát elérő munkaviszonya mellett vesz részt a társaságok tevékenységében. A cégek tárgyi eszközzel alig felszereltek, a három társaságnak összesen egy, tanulói jogviszonya mellett heti 2 órás munkaviszonyban álló alkalmazottja van. Jelenleg az adózó iratpótlására vár a revízió.

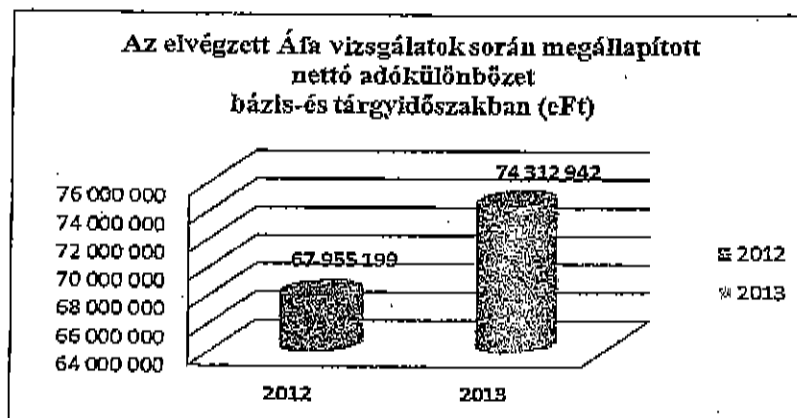
Az ismertetett vizsgálatok kapcsán **kijelenthető**, hogy egy személy több társaságot azonos tevékenység gyakorlása céljából hoz létre, arra ügyelve, hogy azok egymással jogviszonyt ne alakítsanak ki. A cégek jellemzően székhelyszolgáltató által biztosítottak, vagy a székhelycimen elérhetetlenek. A szereplők tudatosan, többszörös változásbejegyzéssel megnehezítették, hogy elérhetők legyenek. Az adózói körnél rendszeres, hogy nem, vagy jelentős késéssel reagálnak az iratanyag átadására vonatkozó revizori felszólításra, gyakori az egyéb módon történő vizsgálatnehezítés.

Az adóelkerülés céljából alapított cégeknél kifejezetten ügyelnek arra, hogy negatív adózói múlt nélküli személyeket jegyeztessenek be strómanként, ügyvezetőként, képviselőként. Ezen tapasztalatot erősítették a fokozott határszakasz-ellenőrzések során feltárt tények is, mivel – a 2012. évi [REDACTED] akció tapasztalataitól eltérően – döntő részben teljessen új, 2013. év elején alakult társaságokat vontak be hiányzó kereskedőnek.

A tapasztalatok is azt mutatják, hogy a jelenlegi rendszerben még a jelentősen csökkentett adóhatósági reakcióidő sem elegendő az áfa-csalások megelőzésére, szükséges lenne olyan jogszabályi környezet kialakítása, melyben pénzügyi garanciákkal biztosítaná a későbbi áfa-fizetést a jogalkotó.

4. Általános forgalmi adó vizsgálatok tapasztalatai³⁰

A NAV Közép-magyarországi Regionális Adóigazgatóságok illetékességi körébe tartozó adózóknál 2013. január 1-május 31. időszakban összesen 3 309 db (1 177 db kiutalás előtti, 2 132 db utólagos) Áfa vizsgálatot végeztek, amelyből 2 363 db zárult megállapítással. Az ellenőrzések során megállapított nettó adókülönbség alakulását az alábbi táblázat mutatja.

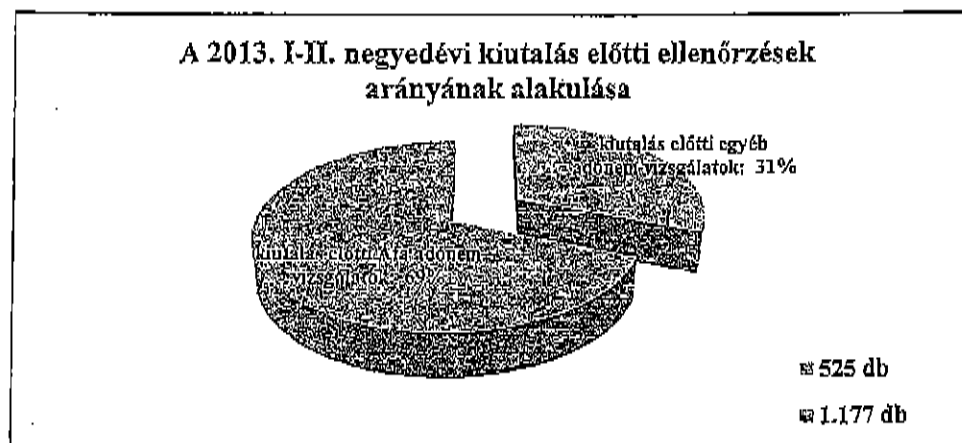


Forrás: VIR 002-01-41, VIR 005-01-41, VIR 005-06-41 (2012. május 31-i és 2013. május 31-i zárás adatait figyelembe véve)

³⁰ A fejezet készítője: [REDACTED] (Tel.: [REDACTED])

a) Kiutalás előtti ellenőrzések

Az általános forgalmi adó kiutalás előtti ellenőrzései a 2013. II. negyedévében is hangsúlyos szerepet kaptak az ellenőrzési szakterületen, figyelembe véve azt a tényt, hogy a költségvetés védelme leghatékonyabban a pénzösszeg kiutalását megelőzően lefolytatott ellenőrzések keretében biztosítható.



Forrás: VIR 005-00-41, VIR 005-01-41, VIR 005-06-41 (2013. május 31-i zárás adatait figyelembe véve)

Általános tapasztalat a kiutalás előtti ellenőrzéseknél, hogy a visszaigényelt általános forgalmi adó összege a tavalyi év azonos időszakához hasonlóan alakult. A nagy összegű visszaigénylések zömét az exportáló és a Közösségen belül értékesítő adóalanyok teszik ki. Ebben a körben a megállapítások nagy része téves jogszabály-értelmezésre, valamint adminisztrációs hiányosságokra vezethető vissza, viszonylag kevés a szándékos adóelkerülés.

Egyéni vállalkozó kiutalás előtti áfa ellenőrzése során tárt fel az ellenőrzés olyan jogsértést, amely az adókülönbség nagysága miatt ugyan nem jelentős, azonban adózó rendszeresen, az igazgatóság több területének munkáját érintő jogsértéseket követ el. Az adózó magatartását szemléltetni, hogy az utóbbi években 15 adószáma volt és volt olyan időszak, amelyre 8 db áfa bevallást nyújtott be. Adózó célja a bevallásai benyújtásával néhány száz ezer forintos nagyságrendű általános forgalmi adó visszaigénylése, amelyhez a saját, 2005.07.14. óta végelszámolás alatt álló cége bocsátja ki a levonható áfát igazoló számlákat. ()

A tapasztalatok azt mutatják, hogy a részutalás hasznos, a költségvetés érdekeit védi, mivel a revízió anélkül folytathatja a ki nem utalt összeg vonatkozásában a vizsgálatot, hogy a jogosult részt visszatartaná, s arra kamatot kellene fizetnie. Továbbá adózó a kiutalt részösszeg vonatkozásában észrevételt nem terjeszthet elő, csak a teljes összeg vonatkozásában kiadott jegyzőkönyv után, így nem halmozódik ugyanabban a kérdésben a jogorvoslati lehetőségek száma, illetve a keletkezett adóhatósági iratok mennyisége. A részkiutalás lehetősége egyaránt csökkenti az adóhivatalra háruló kamatfizetési kockázatból származó nyomást és az adózók esetleges likviditási problémáit.

Az állami támogatással megvalósított beszerzésekkel kapcsolatosan a Közép-magyarországi Régióban célirányos revízió nem került elrendelésre, azonban az említett témakörhöz kapcsolódóan egy adózó kiutalás előtti vizsgálata során mégis sor került fenti témájú ellenőrzésre.

Egy vállalkozás [REDAKT] című 8 részes tudományos-ismeretterjesztő műsorsorozat elkészítéséhez 15 000 eFt támogatást nyert el a Nemzeti Kutatási és Technológiai Hivataltól a Kutatási és Technológiai Innovációs Alapból. Adózó a műsorsorozat megvalósítása során alvállalkozókat vett igénybe, a támogatásból finanszírozott projekt végrehajtásával összefüggő beszerzései után adólevonási jogot gyakorolt. Adózó az elkészült műsorokat és az azokhoz kapcsolódó felhasználási jogot a teljesítés után ingyenesen adta át [REDAKT] részére, számlát nem bocsátott ki [REDAKT] felé. A revízió az ügyletet az Áfa tv. 14. § (1) bekezdése értelmében ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősítette és adózónál adóköteles bevételt állapított meg. ([REDAKT])

A 2013. január 1-jétől bevezetésre került belföldi áfa összesítőnek köszönhetően lehetőség adódik a belföldi ügyletek, számlakibocsátók és befogadók adatainak ütköztetésére, az alvállalkozói, termékértékesítési láncolatok informatikai úton történő feltérképezésére, a kapcsolódó adókötelezettségek teljesítésének, illetve azok hiányának kiszűrésére. A kiutalás előtti szakterületen egyrészt a kiválasztást, másrészt pedig a vizsgálatok lefolytatását lényegesen megkönnyíti az összesítő jelentési kötelezettség bevezetése. A revízió gyakorlatilag ellenőrzés lefolytatása nélkül lényeges adatokat tud szerezni az egyes társaságok adózásáról. Ezen ismeretek birtokában arra is volt példa, hogy a vizsgálatok elrendelése szükségletenné vált, de olyan eset is előfordult, mely során kimondottan az összesítő jelentés hatására került vizsgálat elrendelésre.

b) Utólagos ellenőrzések

A bevallásaiban sorozatosan nagy forgalmat és a bevételhez igazodó nagyságú kiadásokat szerepeltető (adóminimalizáló) adózók ellenőrzésének tapasztalatai nem változtak. Ezen adózási morált tanúsító társaságok általában a vizsgálat alatt adóhatósági eszközökkel már elérhetetlenek, senkivel nem lehet kapcsolatot létesíteni, senkit nem lehet a társaságok működéséről meghallgatni, iratanyagot nem bocsátanak a revízió rendelkezésére, vagy időközben eladásra kerülnek a tulajdonosok üzletrészei belföldi elérhetőséggel nem rendelkező külföldi személyeknek. Hasznosítható információk, iratok főleg más adózóknál végzett ellenőrzéseknél fellelhető iratokból vagy banki megkeresés eredményeként beazonosítható partnerektől szerezhetők.

Az adóminimalizáló társaságok adózási életútjáról elmondható, hogy viszonylag rövid életűek, a cégek képviselői, tulajdonosai hajléktalanok, illetve külföldi állampolgárok – jellemzően szerb, ukrán, valamint román állampolgárok, illetve ázsiai és afrikai személyek –, ennek következtében elérhetetlennek bizonyulnak, így az esetek többségében megállapítás iratanyag hiányában tehető.

Az adóminimalizáló társaságok közül a „számlagyárként” funkcionálók leginkább üzletviteli tanácsadásról, marketing tevékenységről, gazdasági tevékenységet segítő szolgáltatásnyújtásról állítanak ki fiktív számlákat, jellemzően nem egy körbe tartozó társaságok, hanem olyan adózók felé, amelyek egymástól teljesen független gazdasági szereplők. A számlázási láncolatot felépítő, illetve az azt szervező, irányító személyek tudatosan keltik a valós, legális működés látszatát.

A számlázási láncolat célja egyrészt jogosulatlan áfa visszaigénylés, másrészt a közvetlen alvállalkozó adófizetési kötelezettségének minimalizálása további fiktív alvállalkozói számlák befogadásával. A láncolat tagjai jellemzően adóminimalizáló áfa bevallásokat nyújtanak be vagy bevallási kötelezettségeiket egyáltalán nem teljesítik; többfajta tevékenységről,

termékről bocsátanak ki számlákat nagy mennyiségben több partnercég felé, melyekhez sem személyi, sem tárgyi feltételekkel nem rendelkeznek. Előfordul, hogy ugyanazon személy több cége áll az alvállalkozói láncolat egyes pontjain, tehát az alvállalkozó cég képviselője saját cégét bízta meg szub-alvállalkozóként építőipari munkákkal úgy, hogy bejelentett alkalmazottakkal egyik cége sem rendelkezik (de előfordul, hogy az alvállalkozói láncolat szereplőinek csupán a könyvelése van egy kézben, kimutatható személyi összefonódás nincs a cégek között).

A láncolatba beépített társaságok két fajtája a következő:

- Az egyik típus az, amelyik nem működik együtt az adóhatósággal, iratanyagot nem mutat be, ezáltal nagy összegű adó megállapítások realizálódnak az ellenőrzés során.
- A másik típus az, amelyik a láncvizsgálatok során átszámlázó szerepet tölt be, többnyire fiktív a tevékenysége, ténylegesen a láncolatot háttérből vagy a visszaigénylő pozícióban lévő cégek ügyvezetői székéből irányító személyek felügyelete alatt áll. Ezen társaságok esetén megfigyelhető azon magatartás, hogy látszólagos együttműködés mellett, akár a végső jogorvoslati fórumig is hajlandók elmenni, ezáltal is védve a haszonhúzó társaságok érdekeit.

A számlagárak felszámolása, illetve a haszonhúzókkal szemben folytatott eljárások során az Európai Bíróság döntéseiben (C-80/11. és C-142/11. sz. egyesített ügyek alapján) foglaltak hatására kialakult magyar joggyakorlat változása - a számlabefogadó felelősségét meghatározó objektív körülmények köréből kizárt tények - megnehezíti az adóhatóság munkáját, tekintettel arra, hogy a fenti tények voltak azok, amelyeket az adóhatóság a rendelkezésre álló bizonyítási eszközökkel feltárhatott.

havi bevallóként 2011. augusztustól rendre következő időszakra átvihető követeléseként göngyöltette tárgyidőszaki negatív elszámolandó adója összegét, melynek összege 2012. szeptemberre elérte a 609 220 000 Ft-ot, amit ekkor kiutalni kért. Adózó Európa egyik legnagyobb konszernjének, vállalatcsoport magyarországi tagja, aki kizárólag kereskedelmi disztribútori tevékenységet végez, acélárut, zártszelvényt, betonacélt, huzalokat, acéltekercset értékesít belföldi, közösségi és Közösségen kívüli partnerei részére (cégcsoporthoz tartozó szerbiai és horvátországi illetőségű vállalkozásoknak). Adózó természetesen a tényleges működéshez szükséges személyi, tárgyi feltételekkel rendelkezik pl.: bérelt raktárterület (20 000 m²-es, berendezésekkel, gépparkkal, az árukészlet „mozgatva”), 35 fő alkalmazott. Adózó nagy értékben (1 074 000 000 Ft) értékesített a szlovák részére, mely társaság 1 034 000 000 Ft értékben értékesített három magyar társaság felé ugyanezen időszakban (bevallja). E három magyar társaság székhelye azonos, mindhárom 2011 decemberében alapított társaság, mindhárom cég 2012. júliusában ügyvezetőt és tulajdonost váltott, akiknek kézbesítési megbízottja ugyanaz a személy, nyilvánvalóan fantomizálás céljából. Mindhárom cég adóellenőrzés alatt áll, de információink szerint a társaságok képviseletében senki sem jelenik meg az adóhatóság előtt, bevallásaik pedig adóminimalizáló jellegű mutatnak vagy nincs is adóbevallásuk.

A három magyar társaság felé történő értékesítés kapcsán több kamiont közúti ellenőrzés alá vontak, melyek adatai az AMEN rendszerben megtalálhatóak. További szlovákiai cégek is értékesítettek e három hazai társaság felé, akiknek a székhelycíme azonos. A revízió észlelte, hogy az adózó a favorizált szlovák vevőjéről áttért egy másik felé történő értékesítésre. Vélhetőleg azért történt a partnerváltás, mert a szlovák adóhatóság adózó elsőként említett vevőjénél vizsgálatot rendelt el. Adózó belföldi beszerzéseinél megállapítható, hogy az érintett társaságok között itt is található összefonódás. (Telephelyek egyeznek, itt az operatív ellenőrzés szerint senki sem tartózkodik, azonban a rendelkezésre álló információk szerint adózó beszerzéssel érintett árujának zöme is ide érkezik, ügyvezetőjük azonos azzal a személlyel, aki korábban említett három magyar társaság kézbesítési megbízottja, illetve egy nem érintett társaság alkalmazottja, de a kinevezési dátumok egyeznek, természetesen további alkalmazott és ügyvezetői szerződési összefonódások is észlelhetők. A belföldi beszerzési források forrásairól

() szintén elmondható, hogy ugyanaznap alakultak, bevallásaik adóminimalizáló képet mutatnak, természetesen adóhatósági eszközökkel elérhetetlenek, akik rendelkezéseiket telefonon, nem személyesen, nem írásban eszközlik adózó beszerzésnél jelölt cégeinél (). Az azóta eltelt időben pedig értelemszerűen már az adózó beszerzési forrása is megszaktotta velük a kapcsolatot.

Kiemelendő tények:

- () egyik fő vevője adózón kívül (), tehát a lánc bővül és összekapcsolódik más láncokkal.
- Adózó törzstőkéje 2012. július 31-én (2012. november 14-i bejegyzéssel) egy összegben – 1 304 950 000 Ft-ról 15 000 000 Ft-ra történő – leszállításra került sor; azaz a fővizsgálattal érintett, visszaigénylő pozícióban lévő adózónál hirtelen meghatározó, 99%-os mértékű tőkekievítés valósult meg.
- Az adózó által használt számlázó-készletnyilvántartó program egy () központ által speciálisan kifejlesztett program, ahol a szöveges részek lefordításra kerültek, azonban azon engedélyszám, verziószám vagy bármilyen hivatalos jóváhagyás nem került feltüntetésre.

A fent részletezett vizsgálatoknál a revízió gyanúja az, hogy igazolatlan eredetű, illetve nem létező áru számlázása zajlik láncszerűen beépített kereskedelmi partnerek segítségével, ahol a partnerek részben azonos tulajdonosi és irányítási befolyás alatt állnak, a számlázási láncolat elején található cégeket korábbi tulajdonosai fantomizálták, elérhetetlenné tették, adózó pedig jogosulatlanul visszaigényli az áru beszerzések áfa-tartalmát.

()

A RIASZT állományban szereplő adózókról elmondható, hogy a többségük már más kiválasztási elv alapján látókörbe került. Ezen adózók a vizsgálatok során az esetek többségében elérhetetlennek bizonyulnak, vagy ha mégis elérhetőek, jellemzően nem bocsátanak a revízió rendelkezésére iratanyagot, az ellenőrzéssel nem működnek együtt, a megállapítások pedig többnyire behajthatatlan követeléseknek minősülnek.

A RIASZT rendszer kiválasztása alapján bevallások utólagos vizsgálatára irányuló általános forgalmi adó nem ellenőrzés került elrendelésre 2009., 2010. évekre vonatkozóan egy ()-ben bejegyzett társaság tulajdonában álló adózónál. Nyilvántartásai alapján számítástechnikai eszközökkel (processzorokkal) kereskedett a vizsgált időszakban, az ügyleteket háromszögügyletként szerepelteti, melyben az adózó közben vevőként jár el. A számlákhoz kapcsolódóan az adózó csupán nehezen követhető módon kitöltött CMR okmányokkal rendelkezik, megrendeléseket, szerződéseket, egyéb bizonylatokat nem tudott átadni a revízió részére. Adózó nyilatkozata szerint a tulajdonos eltűnt, a számlák teljes köre sem áll rendelkezésére.

A társaság öt holland és egy luxemburgi partnerrel fogadott be számlákat összesen 5 653 022,5 EUR összértékben, és a háromszögügyletben az adózó külföldi vevőként két német, két cseh, egy szlovák és további két társaság volt feltüntetve, akik részére adózó 6 053 028 EUR értékben bocsátott ki számlát.

Adózó nyilatkozata szerint a beszerzésekhez szállítói számlák és CMR okmányok kapcsolódnak, melyek postai úton érkeztek a cég székhelyére. Az értékesítések során proforma számla került kiállításra, majd a könyvelésen történt meg az értékesítések számlatömbben történő kiszámlázása. A pénzügyi kiegyenlítés banki úton történtek. A 2010-es összesítő nyilatkozat kitöltéséhez nem állt rendelkezésre elegendő információ, ezért azokat nem nyújtották be. A bankbizonylatok alapján csak a vevő neve volt számukra ismert, más adat nem, ami alapján az összesítő nyilatkozat kitölthető lenne.

A revízió rendelkezésére bocsátott – nehezen követhető módon kitöltött – CMR fuvarokmányok szerint átvőként nem a Kft. vevői kerültek feltüntetésre, hanem különféle raktarak, különféle tagállamokban. A Kft. iratanyagában raktározási díjakról, kezelési költségeiről befogadott számlák is fellelhetők.

A nemzetközi megkeresésre eddig érkezett válaszok, illetve az ellenőrzés során lefolytatott eljárás cselekmények alapján megállapítható, hogy a vevőként szerepeltetett közösségi partnerek egyetlen esetben sem teljesítették adófizetési kötelezettségüket, a tagállami adóhatóságok nem tudják elérni őket. 2009. áprilisától a Kft. legnagyobb vevője a külföldi adóhatóság tájékoztatása alapján egy nemzetközi körhíntacsálásban vett részt. A bankszámlaforgalom alapján megállapítható, hogy adózó vevői egyes esetekben azonos holland bankszámlát használtak.

A külföldi adóhatóságok tájékoztatása alapján az egyik holland szállító tulajdonosát és testvérét a német adóhatóság kérésére őrizetbe vették, a cég 2009-2010. évi iratanyagát, valamint nagy számú elektronikai eszközt foglaltak le német és osztrák raktárakban. Feltételezhető, hogy az adózó szervezett csalásban vett részt, melynek során luxemburgi és holland társaságoktól fogadott be számlákat, illetve cseh, német és szlovák társaságok felé bocsátott ki számlákat háromszögűlet látszatát keltve.

A vizsgálatot végző főosztály büntügyi jelzést tett a magyar adózóra vonatkozóan. ()

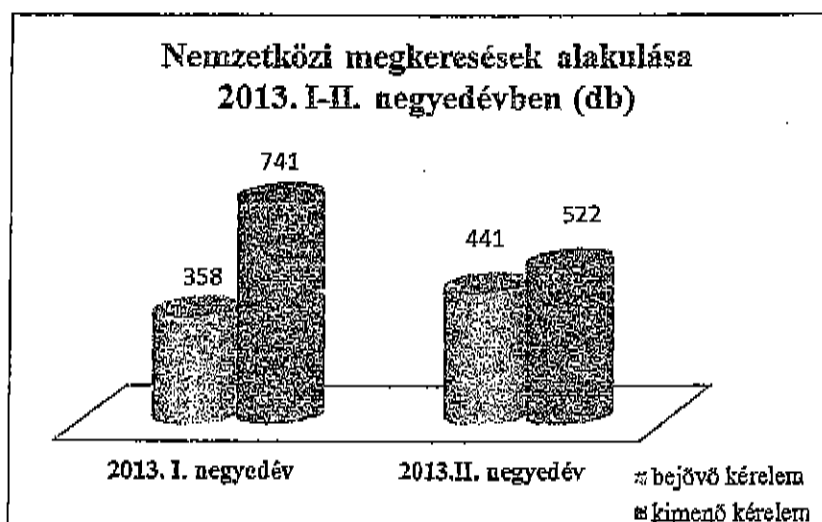
Személyi összefonódással, ezáltal érdekeltséggel érintett társaságoknál (családi kapcsolat) a beszerzések ellenértékének kifizetése már a legritkább esetben történik készpénzben, jellemzően követelésátvállalásokat valósítanak meg, vagy fedezetlen saját váltókat iktatnak be. ()

Egy informatikai rendszértervezéssel, kiépítéssel, illetve a rendszer üzemképeségének biztosításával foglalkozó vállalkozás, vállalatcsoport vizsgálatának kiutalás előtti vizsgálatából kiinduló ellenőrzés-sorozat kapcsán a következő tények kerültek feltárára. A vállalatcsoport legjövődélmezőbb tagja fiktív, az érdekkörébe tartozó társaságoktól származó számlák „segítségével” csökkent a saját alkalmazottjai által elvégzett, magas hozzáadott értéket képviselő szolgáltatásból származó bevételeit, többek között ismert gazdálkodók szerverparkjában üzemeltetett nagyteljesítményű szerverek tulajdonosaként végzett rendszerfelügyeleti, távfelügyeleti és rendszergazda szolgáltatásokat. Az ellenőrzések során megállapításra került, hogy - a fizikai belépési és az informatikai hozzáférési engedélyek, jogosultságok tanúsága szerint - a férj-feleség érdekkörében/tulajdonában álló társaság alkalmazottai végezték el a tényleges tevékenységet, azonban ezen szolgáltatások elvégzéséről alvállalkozói számlák kerültek befogadásra és levonásba helyezésre az effektív szolgáltatást elvégző cég által, mégpedig a tulajdonosokhoz kötődő, csoporttag vállalkozásoktól. ()

Egyre gyakoribb megállapítási alap a közösségi beszerzés bevallásának és továbbértékesítésének eltitkolása. A VIES kontrolladat-szolgáltatásokon keresztül érkező információk alapján elrendelt vizsgálatok során tapasztalható, hogy a készletek szemrevételezésekor adózó leltárával nem tud számot adni a beszerzett áruiról, azokat vélelmezhetően a feketekereskedelembe belföldön értékesítette. A megbízólevél kézbesítését követően szinte minden érintett adózó a már ismert eltűnési technikákhoz folyamodik.

Egy, a Dél-budapesti Adóigazgatóság illetékességi körébe tartozó adózónál végzett ellenőrzés tapasztalatai szerint az áru (élelmiszeripari termék) kizárólag papíron érkezik meg Magyarországra, adóminimalizáló cégeken átszámlázzák az árut, majd a végén az adózó visszaigényli az áfát, továbbértékesíti belföldön. Ezután az áru értékesítésre kerül a számlázási láncolatban az árut legelső alkalommal értékesítő EU-s adóalanyhoz (VIES kontroll adat ezt a tényt megerősíti). A számlázási láncolat alján található cégek bevallásai természetesen adóminimalizáló jellegűt mutatnak, székhelyükön nem találhatók, képviselőik elérhetetlenek, iratanyaguk nincs az iratörzés helyén. A fuvarozást az elért nyilatkozók szerint a számlázási lánc alján található elérhetetlen cégek végzik. Az adóminimalizáló cégek között személyi összefonódás is tapasztalható, néhol a cégek székhelye is azonos címre van bejelentve, valamint a megnevezett raktár is egyezik. ()

Az adózók által bevallani elmulasztott közösségi beszerzések helyett gyakran fiktív székhellyel és elérhetetlen képviselővel rendelkező belföldi társaságoktól befogadott számlákkal igyekeznek igazolni a birtokukban lévő áruk eredetét. Olyan eset is előfordult, hogy a számlakibocsátóként feltüntetett, jelenleg is prosperáló társaságok egyértelműen, nyilatkozattal és egyéb bizonyítékokkal alátámasztottan megcáfolják a gazdasági kapcsolat megtörténtét, ezáltal a vizsgált adózók által befogadott bizonylatok hitelességét. ()



2013. I. negyedév adatai 2013.03.19-ig, a 2013. II. negyedév adatai 2013.05.19-ig
figyelembe véve

A Közép-magyarországi Regionális Igazgatóság illetékességi körébe tartozó SCAC megkeresések száma 2013-ban a fenti ábra szerint alakul. Az előző negyedév adatait figyelembe véve a bejövő kérelmek esetén 23 %-os növekedés, a kimenő kérelmek esetében 30 %-os csökkenés tapasztalható, ezáltal - az Európai Unió tagállamok elvárásainak megfelelően - a II. negyedévben már jelentősen közelített egymáshoz a kimenő és bejövő kérelmek száma.

A SCAC megkeresések alapján indított vizsgálatok során többször előfordult, hogy a megkeresés szerint a külföldi adózó Közösségen belüli értékesítést vallott a magyar adózó felé. A vásárlást a magyar adózó (mulasztó kereskedő) elismerte, azonban a későbbiekben fizetendő általános forgalmi adót nem vallott, raktárral, telephellyel nem rendelkezett, az áru tárolási helyéről nyilatkozni nem tudott. Több esetben került megállapításra a közösségi beszerzés bevallásának és belföldi továbbértékesítésének eltitkolása. Ezekben az esetekben a külföldi adóhatóság rendelkezésére álló adatok igazolták a termék Magyarországra történt behozatalát (illetve nem igazolták áru kivitelét), azonban az adózó a vizsgálat időpontjában az áruval már nem rendelkezett, az értékesítés utáni fizetendő adót nem vallotta be. A leggyakrabban az indokolja a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés elrendelését, hogy az adózó a bevallásában feltüntetett Közösségen belüli értékesítése esetén nem tudja hitelt érdemlően bizonyítani, hogy az áru Magyarország területét elhagyta (csak CMR okmányok állnak az adózó rendelkezésére, a szállítással kapcsolatos nemzetközi fuvarlevelek, tachográf korongok, az átvétel igazolásával kapcsolatos dokumentumok hiányoznak). Ezek a csatorna társaságok szinte kivétel nélkül fiktív közösségi értékesítéssel (általában Szlovákia és Románia felé) próbálják elkerülni az általános forgalmi adó fizetést.

Sok esetben az adózó (hiányzó kereskedő) egyáltalán nem működik közre a megkezdett egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés, és későbbiekben a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés során sem. Távolmaradását nem indokolja, iratanyagot hiányosan vagy egyáltalán nem bocsát a revízió rendelkezésére. Az adózóknál a tényállás teljes körű tisztázása érdekében, valamint azért, hogy az ellenőrzési határidő leteltéig a revízió rendelkezésére álljon a társaság adózással kapcsolatos iratanyaga, szinte minden esetben szükség van az iratok pótlásának engedélyezésére, több esetben kapcsolódó vizsgálat(ok) elrendelésére.

A megváltozott jogi környezet lehetőséget nyújt a revízió megkezdésére, iratanyag hiányában a levonásba helyezett általános forgalmi adó adózó terhére történő megállapítására, a jellemzően jelentős összegű megállapítások azonban szinte kivétel nélkül behajthatatlanok.

Az EU-ból beszerzett gépjárművekkel kapcsolatos regisztrációs adóval összefüggésben a vám szakterülettől az Adó Főigazgatóságra érkezett és 2013. II. negyedévéig az adóigazgatóságokra átadott 43 adózónál eddig 27 esetben történt meg a vizsgálat elrendelése. Az ellenőrzések jelenleg folyamatban vannak.

A vizsgálatot érintett adózók többnyire országos kapcsolatokkal rendelkeznek, jellemzően iratanyagot nem tudnak bemutatni, bevallásaikat hiányosan, illetve egyáltalán nem nyújtották be. Az eddigi tapasztalatok alapján motor kereskedelemmel, személygépjármű kereskedelemmel, vaskereskedelemmel és építőipari területtel foglalkoznak.

A Vámhatóság által megküldött iratok (határozatok és a hozzá kapcsolódó szerződések/számlák és egyéb vámhatósági papírok) alapján legtöbb esetben a gépjárművek alvázszám alapján beazonosíthatók, amely után a JÁR rendszer adataiból kinyerhetők a magyarországi tulajdonosok adatai. Több esetben is megállapítást nyert, hogy a gépjárművek első magyarországi forgalomba helyezői jellemzően nem azonosak a regisztrációs adóeljárást kezdeményező adózókkal, a behozott gépjárműveket az adózók minden esetben rövid határidőn belül tovább értékesítették. Ezekben az esetekben adózó üzletszerűen végezte a gépjármű értékesítést, amely okán az általános forgalmi adó alanyává vált, illetve bevétele meghaladta az alanyi mentességre jogosító összeghatárt, így adófizetési kötelezettsége keletkezett általános forgalmi adónem tekintetében.

A lefolytatott revíziók során eddig tapasztaltak alapján vélelmezhető, hogy számos magánszemély foglalkozik üzletszerűen használt gépjárművek behozatalával és értékesítésével, azonban ezek a személyek megrendelésre dolgoznak. A gépjárművek nem kerülnek a nevükre, a regisztrációs adó megfizetésével kapcsolatos eljárás sem az ő nevükön indul, hanem a „megrendelő” nevében intézkednek.

A Közép-magyarországi Regionális Főigazgatóságon két olyan ellenőrzés van folyamatban, amelyet több, **Európai Unión belüli tagország adóhatóságaival együtt** végeznek.

Amint azt a korábbi jelentések is tartalmazták, a Kelet-budapesti Adóigazgatóság részt vesz egy Ausztriából kezdeményezett több országot felölelő közös ellenőrzésen az egyes ásványolaj-termékekkel elkövetett jogsértések feltárása és visszaszorítása céljából. A többoldalú ellenőrzés a cseh, lengyel, német, magyar, román, osztrák, litván és szlovák adóhatóság részvételével az érintett országokban bejegyzett cégek ásványolaj-termékek illegális forgalmazásához, illetve felhasználásához kapcsolódó tevékenységét vizsgálja, melynek a feltételezések szerint áfa, jövedéki adó, továbbá Magyarország tekintetében környezetvédelmi termékadj vonatkozása is van. A bázisadajjal összefüggésben elkövetett csalások feltárása érdekében indított FMC258 számú nemzetközi közös ellenőrzéssel (MLC) kapcsolatos 2013. január 15-16. között Budapesten megrendezésre került ülést követően újabb ülésre nem került sor.

Az osztrák koordinátor ígérete alapján május végével bezárólag összegyűjtésre kerülnek a különböző tagállamoktól a bekért adatok. Ezen információk birtokában kerül majd javaslatétel a következő gyűlés időpontjára vonatkozóan, melynek **helyszíne várhatóan Pozsony** lesz. A negyedév során a szlovák tagállami megkeresésre a válasz megküldésre került, azonban további egyéb megkeresés nem érkezett az ügygel kapcsolatban, a kért adatszolgáltatások megtételre kerültek.

A Dél-budapesti Adóigazgatóságon egy húskereskedelemmel foglalkozó adózónál 2011.09.08.-2011.12.31. terjedő időszakra vonatkozó bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés elrendelésére került sor más megyei adóhivatal ellenőrzési javaslata alapján. A Kft. 2011.09.08-án kezdte meg tevékenységét. A 2011. IV. negyedévre benyújtott áfa bevallása alapján nagy összegű, mintegy 1 milliárd forint összegű közösségi beszerzést vallott, melyhez minimálisan nagyobb összegű belföldi értékesítés társul. Hasonló nagyságrendű belföldi termékbeszerzés és területi hatályon kívüli értékesítés miatt minimális befizetendő adó a végeredmény, amivel áfa minimalizálónak vált a társaság. Az iratanyag átvizsgálása során a revízió szükségesnek ítélte a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést általános forgalmi adó adónem tekintetében kiterjeszteni 2012. január-március közötti időszakra.

Valószínűsíthető, hogy adózó belföldi termékbeszerzései hiányzó kereskedők által dokumentáltak. Mindkét cégnél a fizetés készpénzben történik, szállítólevelek a bizonylatok mögött nincsenek. A vizsgált időszakra a társaság két szállítója Áfa bevallást nem nyújtott be, jelenleg kapcsolódó vizsgálat van folyamatban általános forgalmi adó adónemben.

Adózó jelentős volumenű közösségből történő termékbeszerzései esetében nemzetközi megkereséseket (SCAC) indított a holland, cseh, német és a szlovák tagországokba. A holland adóhatóság válaszában megérkezésével egyidejűleg a holland adóhatóság nemzeti többoldalú ellenőrzések koordinátora többoldalú ellenőrzésre tett javaslatot. **A javaslatban a holland koordinátor a magyar és szlovák adóhatóság részvételét kérte.** A többoldalú ellenőrzés indoka, hogy az ügyletek többsége során az áru ellenértéke készpénzben került kifizetésre, a pénzmozgás útja nem követhető teljes mértékben. A holland adózó állítása szerint nagy összegű kintlévősége van magyar hiányzó kereskedőknél, és a holland adózó jelenlegi magyar üzleti partnerei fizetik vissza ezen tartozásokat, amely okot ad annak feltételezésére, hogy a holland adózó korábbi és jelenlegi magyar üzleti partnerei mögött ugyanazon személyek állnak. A holland adóhatóság a holland adózó aktuális üzleti partnereit kívánja bevonni a többoldalú ellenőrzésbe, továbbá egy-két olyan hiányzó kereskedőt, akiknek köze lehet a láthatóan behajtható tartozásokhoz. ()

Az MLC nyitó értekezlete 2013. március 25-27-én volt. (A felek megállapodása értelmében a következő találkozó időpontja legkorábban 2013. szeptember-október hónapban lehetséges.)

Az összehangolt ellenőrzés-sorozatban a Közép-magyarországi régióban négy társaságnál végeztek revíziót akció-típusú ellenőrzés-szervezéssel 2013. május 7-én. Az akcióról a *jelentés II.18. fejezetében* részletes tájékoztatás található.

A 2004. május 1. után vámeljárással indított 4900-es és 4200-es eljáráskóddal kezdeményező vállalkozások köre - ahogyan azt az előző jelentés is tartalmazza - az EUROFISC illetve AUTOCANET témakörben negyedévente kötelezően megküldendő jelentésekben szereplő adózók körével egyezik meg.

A 4200-as vámkezelés csak vámjogi szempontból tekinthető szabadforgalomba bocsátásnak, adójogi szempontból nem. A szabadforgalomba bocsátás után az áru státusza Közösségen belültre változik és Közösségi beszerzésnek minősül, vagyis az ügyleteket közösségen belüli beszerzésként kell bevallani az áfa bevallásban (11.-16. sor) és az A60-as összesítő nyilatkozatban. Az adótartalom annak az időpontnak megfelelő áfa bevallásban tüntetendő fel, amelyikbe a szabadforgalomba bocsátásról szóló árunyilatkozat vámhatóság általi elfogadása esik. Az adózók általában nem tesznek eleget a 4200 eljáráskóddal végzett beszerzésekhez kapcsolódó bevallási, belföldön keletkező adófizetési kötelezettségeiknek, illetve az összesítő jelentésekben sem szerepeltetik ezeket a tételeket.

Egy Dél-budapesti Adóigazgatóság illetékességi körébe tartozó adózónál lefolytatott vizsgálat során az adózó iratanyagot nem mutatott be, ezért a revízió megkereste a társaság számlavezető pénztárást. A megküldött bankkivonat feldolgozásra került, a vizsgált időszakra vonatkozóan bankköltségeken és kamatelszámolásokon kívüli mozgás nem volt tapasztalható. Az adózóra egy szlovákiai gazdasági társaság 2011. IV. negyedévre vonatkozóan közösségen belüli értékesítést vallott 49 747 eFt értékben. A revízió nemzetközi megkeresés keretén belül megkereste a szlovák adóhatóságot. A szlovák adóhatóság válasza szerint a szlovák társaság a magyar adózót képviselte, mint adóügynök, így helyette benyújtotta az összesítő nyilatkozatokat és a bevallásokat. A szlovák adózó mint vámügyi megbízott járt el, így sosem rendelkezett áruval, nem rendelte meg azt és nem intézte a szállítást sem. Mellékelten megküldték a vámeljárást során keletkezett összes dokumentumot.

A revízió az iratok alapján megállapította, hogy a 36 konténemnyi áru közül 2 konténer Lengyelországba, míg a többi 34 konténer Magyarországra került elszállításra. Az ellenőrzés megállapította, hogy az áruk beszerzése megtörtént, de az értékesítésről bizonylat nem áll rendelkezésre, ezért az Art. 108. § (3) bekezdés c) pontja szerinti becslést alkalmazott a valós adó alapjának megállapítására. ()

Az Ellenőrzési Tevékenységet Koordináló Főosztály a beszámolási időszak végéig az EUROFISC, valamint a WF3 állományban szereplő adózók esetében az elvégzett egyedi kockázatelemzéseket követően 25 esetben tett vizsgálati javaslatot negatív VIES eltéréssel rendelkező adózókra vonatkozóan. Az átadásokat követően 21 társaság esetében történt meg az ellenőrzés elrendelése. A vizsgálatok jelenleg folyamatban vannak.

Az EUROFISC jelzések alapján indult revíziók a megbízólevelek postai úton történő kézbesítésével, valamint vélelmezett kézbesítésével indulnak el. A vizsgált adózói körben is jellemző a székhelyszolgálat igénybevétele - az esetek nagy részében rendezett bérleti díjjal -, melyet kifejezetten az adócsalási vagy a fantomizálódási cél indokol. E körülmények mellett a társaságok jellemzően adóbevallást nem nyújtanak be (így 60-as bevallást sem), adót sem fizetnek, vagy adóbevallással rendelkeznek ugyan, de adóbefizetés hiányában jelentős hátralékkal bírnak. A tartozáskiegyenlítésre való kényszerítést úgy próbálják elkerülni a társaságok tulajdonosi körei, hogy új címre jelentik be a székhelyet, valamint ezzel egy időben külföldi, általában magyarországi lakó- és tartózkodási hellyel nem rendelkező vagy hajléktalan személyek részére eladják (névlegesen átadják) tulajdonrészüket.

A fordított adózás szabályai alá eső ügyletek kapcsán gyakori tapasztalat, hogy annak ellenére, hogy az új Áfa törvény szabályai 2008. év eleje óta vannak érvényben, az ingatlan értékesítések áfa kulcsának megítélése, helyes alkalmazása sok adózó számára a mai napig problémát jelent. Ugyanakkor az építőipar területén jelentős bizonytalanságot okoz a II. fokú adóhatóság () ügyében hozott döntése, mely szerint ha a fordított adózásos ügyletben részt vevő partnerek mindegyike az egyenes adózás alapján kezeli az ügyletet és a számlakibocsátó az áfát befizeti, akkor a fordított adózás nem állapítható meg.

A fordított adózást érintően jellemzően az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés b) pontja (építési-szerelési munkák), továbbá e) pontja (régie ingatlanok adásvétele) alapján születtek megállapítások, ezért is figyelemre méltó az a vizsgálat, amely során az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés f) pontja alapján (adós és hitelező közötti termékértékesítés, mely dologi biztosítékként lejárt követelés kielégítésének érvényesítésére irányul) került megállapításra adókülönbözetet adózó terhére. ()

Az Adóigazgatóságok által folytatott vizsgálatok során nem voltak olyan adóalanyok, amelyek a pénzforgalmi szemléletű adózást választották volna. Ennek oka valószínűsíthetően az, hogy a pénzforgalmi szemléletű adózás során többletterhet jelent mind az adóala-

nyoknak, mind a partnereiknek a pénzügyi rendezések folyamatos figyelemmel kísérése, adminisztrációja.

5. A számvitel, a társasági adó (transzferárak), a hitelintézetek, pénzügyi szervezetek különadója, valamint az ágazati különadó és egyéb adók ellenőrzésének tapasztalatai³¹

a) Számviteli rend és bizonylati fegyelem ellenőrzése

A 2012. IV. negyedéves jelentésben foglaltakkal megegyezően jelen időszak tekintetében is megállapítható, hogy a legnagyobb teljesítményű adózók vizsgálata során szinte minden esetben sor kerül a számviteli rend vagy bizonylati fegyelem megsértésének megállapítására, és ennek következtében mulasztási bírság kiszabására. Gyakori hiba a készpénzkezelési bizonylatok helytelen kitöltése, illetve a készpénz mozgásának nem a jogszabály által meghatározott időpontban történő könyvelése.

A tapasztalatok azt mutatják, hogy a szándékos adóelkerülésben résztvevő, vagy „beszámlázó” társaságok az ellenőrzés időpontjában iratanyaggal már nem rendelkeznek, illetve minimális mennyiségű és elégtelen adattartalmú bizonylatokkal kívánják alátámasztani a gazdasági események megtörténtét. Nehézségekbe ütközik az elektronikus nyilvántartások lementése, azokat az adózók csak többszöri felszólításra hajlandóak átadni.

A számviteli fegyelem megsértése témakörben a leggyakrabban azt állapítja meg a revízió, hogy az adózók nem tesznek eleget Számv. tv. 3. § (4) bekezdésének, és elmulasztják az általuk kiállított számlán feltüntetni, hogy az közvetített szolgáltatást tartalmaz.

A számviteli rend és bizonylati fegyelem témakörében említést érdemel a következő eseteírás:

Az adózó ingatlanokat értékesített magánszemélyek részére. Az adásvételi szerződések kelte - a bennük szereplő összeg, továbbá a kibocsátott számlákon szereplő teljesítési időpontok - összegek, valamint a banki adatszolgáltatásokban feltüntetett jóváírások napja - összegei között jelentős eltérések voltak tapasztalhatók. Tovább bonyolította a helyzetet az a körülmény, miszerint az adózó által becsatolt bevételi pénztárbizonylatokon feltüntetett bevételek is eltérést mutattak a számlák illetve a bankszámlaforgalom adataihoz képest.

Esetében az Áfa tv. 59. § (1) bekezdése az irányadó, mely alapján, a termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetén, amennyiben a teljesítést megelőzően pénz vagy készpénz helyettesítő fizetési eszköz formájában ellenértékbe beszámítható vagyoni előnyt juttatnak a felek (előleg), a fizetendő adót az előleg jóváírásakor, illetve kézhezvételekor kell megállapítani. A (2) bekezdés értelmében, a jóváírt, kézhez vett előleget úgy kell tekinteni, mint amely a fizetendő adó arányos összegét is tartalmazza. Tekintettel arra, hogy az előlegek, már a számla teljesítési időpontja előtt jóvá lettek írva adózó bankszámláján, ezért a vitatott számlák teljesítési időpontja helyesen a banki jóváírás napja.

³¹ A fejezet készítője: [redacted] (Tel.: [redacted])

b) A társasági adókötelezettség ellenőrzése

- a társasági adó kötelezettséggel kapcsolatos jellemző és egyedi megállapítások, adózói magatartások, feltárási módszerek ismertetése

Továbbra is problémát jelent, a "nem a vállalkozás érdekében felmerült költségek" elszámolása illetve a bizonylat hiányában történő értékesítés.

A nagy összegű igénybevett szolgáltatást elszámoló, valamint az árbevételhez viszonyítva magas összegű közvetített szolgáltatást igénybe vevő vállalkozások ellenőrzései között említésre érdemes az az adózó aki több mint 1 Mrd Ft értékben számolt el ügynöki jutalékot és szolgáltatást, melynek áfa összegét levonásba helyezte. A nettó összegeket költségként elszámolta az adózás előtti eredménye terhére. A szolgáltatásokról szóló számlákat három társaságtól fogadta be. A vizsgált adózó fa-, és bio hulladék anyagok forgalmazásával foglalkozott, a megvásárolt árukat az erőművek felé értékesítették tovább nagyobb tételben. A beszállító társaságok évek óta ugyanazok a partnerek voltak. Az ügynöki szolgáltatásról szóló szerződések ezzel szemben arról szóltak, hogy a megbízottak új ügyfeleket szereznek, és ezért az új partnerekkel bonyolított forgalom után jutalékot számláznak le. A revízió a vizsgálata során megállapította, hogy a vizsgált adózó a szolgáltatással, és annak teljesítésével kapcsolatban semmilyen információval és hiteles dokumentummal nem rendelkezett. A számlakibocsátó társaságok időközben fantomizálódtak, az akkori képviselőik egy részét a revízió nem tudta elérni, akiket pedig igen, azok sem rendelkeztek érdemi információval. Az adóhatóság kapcsolódó vizsgálatokat rendelt el a szállító társaságok vonatkozásában, továbbá megkereste a számlavezető pénzügyintézeteket, ahol megállapításra került, hogy az átutalt összegeket ügyvezetők vették fel készpénzben. Ezek a személyek nem tudták megmondani, hogy kinek adták tovább, és mire fordították a felvett összegeket. A revízió a számlabefogadónál hiteletlen bizonylatoknak minősítette az ügynöki szolgáltatásról szóló számlákat és nem fogadta el az ennek alapján levonásba helyezett áfa összegeket és a nettó értékek költségként történő elszámolását.

Több adózónál indult vizsgálat társasági adónemben akik a vizsgált időszakra vonatkozóan nem nyújtották be 29-es bevallásaikat, illetve azt nullás adattartalommal tették annak ellenére, hogy az általános forgalmi adó bevallásaikban jelentős forgalmat vallottak.

Az egyik vizsgálat alá vont társaság még a megbízólevél aláírását megelőzően benyújtotta az elmaradt bevallását, a másik esetben, bevallás hiánya miatt a társaság terhére több mint 20 millió Ft adókülönbözetet és adóhiány került megállapításra. A társaság fellebbezésében előadta, hogy bár a 29-es bevallását nem adta be, azonban az előírt adóelőlegeket rendben megfizette így a teljes összeg nem képezhet adóhiányt, illetve adóbírság alapot. Ezen indokok a határozat módosítása során elfogadásra kerültek, azonban adózó terhére így is kb. 5 millió Ft adókülönbözet került megállapításra.

- a fejlesztési adókedvezmény jogszerű igénybevételének vizsgálata

A vizsgálatok általános tapasztalata, hogy az adózók a vizsgálat kezdetekor nem, vagy nem teljes körűen adják át a revízió részére az igénybe vett adókedvezmény alátámasztására szolgáló tételes számításokat és dokumentációkat, ezért sok esetben iratpótló végzés postázására került sor.

A jelentési időszakban lefolytatott egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzések megállapításai azt mutatják, hogy sok esetben az adózók a bevallásban feltüntetett adókedvezményt a negatív adóalap miatt nem tudták igénybe venni, illetve tévesen szerepeltettek adatot a fejlesztési adókedvezmény soron. Ezen okok miatt bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés elrendelésére nem került sor.

Az adókedvezmény igénybevételével kapcsolatban figyelmet érdemel az alábbi eset:

A székhelyén beruházással ingatlant létesítő adózó, beruházási hitelkamat után, valamint a könyvelésben szereplő rultrozó (eseti) hitelkamat után egyaránt adókedvezményt vett igénybe. A revízió megállapította, hogy a rultrozó hitelt nem beruházási céllal vette igénybe, kizárólagosan nem beruházási célra használta fel, ezért a hitel után fizetett hitelkamat 40%-át adókedvezményként nem engedte igénybe venni. Mindezek alapján az adózó terhére társasági adó adónem tekintetében adókülönbözlet megállapítására került sor.

- a kapcsolt vállalkozások, transzferárak ellenőrzési tapasztalatainak bemutatása külön a multinacionális vállalkozások és a kis- és középvállalkozási szektor adózóinak tekintetében, ki kell térni a szokásos piaci ár nyilvántartási kötelezettségének ellenőrzési tapasztalataira, a szokásos piaci áraktól történő eltérések jellemző okaival, adóhatásaival összefüggő feltárásokra

Az ebben a témakörben elvégzett ellenőrzések során keletkezett megállapítások túlnyomó többsége a transzferár nyilvántartások elkészítésének hiányosságaira, kisebb számban a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek pacitól eltérő ármeghatározásaira vonatkozott.

Nyilvántartással összefüggő megállapítás:

Egy 2-es kategóriájú adózó esetében mulasztási bírság került kiszabásra a szokásos piaci árral összefüggő nyilvántartási kötelezettség nem, vagy nem a jogszabályokban foglaltaknak megfelelő teljesítése miatt. Az adózó egyáltalán nem rendelkezett nyilvántartásokkal, azt csak az adóhatóság felszólítását követően készítette el. Mivel a nyilvántartások továbbra sem feleltek meg a jogszabályokban foglalt előírásoknak, a revízió ismételten kötelezte adózót, hogy nyilvántartásait a jogszabályokban foglaltaknak megfelelően javítsa. Az ismételten elkészített és a revízió részére átadott 12 db nyilvántartásból 10 továbbra sem felelt meg a PM rendelet által előírt tartalmi követelményeknek. Mindezek alapján megállapításra került, hogy adózó megsértette az Art. 172. § (16) bekezdésében előírt rendelkezést, tekintve, hogy határidőre nem készítette el kapcsolt vállalkozásai vonatkozásában a transzferár nyilvántartásait. Másfelől pedig többszöri felszólítás ellenére is oly mértékben hiányosan bocsátotta rendelkezésre a nyilvántartásokat, hogy azok a szokásos piaci ár megállapítására, alátámasztására alkalmatlanok. Fentiek miatt az adóhatóság mulasztási bírságot állapított meg adózó terhére. Adózó fellebbezésének elbírálása jelenleg folyamatban van.

Piaci ártól eltérő ármeghatározásra vonatkozó megállapítás:

A vizsgálat adózó mint megbízott, megbízási szerződést kötött kapcsolt vállalkozásával, mint megbízóval. A szerződés egy ingatlanon tervezett szállodaépítési beruházáshoz kapcsolódó, külső forrásból megvalósuló projektfinanszírozás előkészítésében, a hitel- és az ahhoz kapcsolódó szerződések létrejöttében történő közreműködésre vonatkozott, mely alapján a megbízottat egyszeri díjazás (mint sikerdíj) illette meg a projekt finanszírozására vonatkozó hitelszerződés megkötése esetén. A sikerdíj mértékét a felek a finanszírozó pénzügyi intézet által a megbízó rendelkezésére bocsátott hitelkeret(ek) együttes összegének 2 %-ában határozták meg. A szerződést később módosították, és a sikerdíj mértékét a finanszírozó pénzügyi intézet által a megbízó rendelkezésére bocsátott hitelkeret(ek) együttes összegének 1 %-ában határozták meg. Adózó elkészítette ezen ügyletre vonatkozóan a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartásait. E nyilvántartásban a sikerdíj tekintetében az összehasonlítható árak módszerét alkalmazta, továbbá megállapításra került, hogy a tevékenység jellege (független felek által végzett projekt menedzser tanácsadás) lehetővé teszi a más cégekkel történő összehasonlítást. Adózó számításai szerint a piaci ár 2-12% ártartomány közé esik, a szolgáltatási szerződés szerinti ár szokásos piaci árnak tekinthető, ennek megfelelően a Tao tv. 18. szakaszában megfogalmazott kiigazítás megtétele nem indokolt. A revízió megállapította, hogy az adózó által alkalmazott 1% nem esik bele az általa piacinak tekintett ártartományba. A Tao tv. 18. § (1) bekezdés b) pontja alapján, amennyiben a kapcsolt vállalkozások egymás közötti szerződésükben, megállapodásukban (általános forgalmi adó nélkül számítva) magasabb vagy alacsonyabb ellenértéket alkalmaznak annál, mint amilyen ellenértéket független felek összehasonlítható körülmények esetén egymás között érvényesítenek vagy érvényesítenének (a továbbiakban: szokásos piaci ár), a szokásos piaci ár és az alkalmazott ellenérték alapján számított különbözethez megfelelő összeggel az adózó – az e törvényben előírt más, az adózás előtti eredményt növelő vagy csökkentő jogcímektől

függetlenül – adózás előtti eredményét növeli, ha az alkalmazott ellenérték következtében adózás előtti eredménye kisebb, mint a szokásos piaci ár mellett lett volna. Adózó a 2009. évi adóalap megállapítása során az adózás előtti eredményét nem növelte meg, az alkalmazott ellenérték következtében adózás előtti eredménye kisebb volt, mint a szokásos piaci ár mellett lett volna. Revízió elfogadta az adózó transzferár nyilvántartásában meghatározott ártartományt, és a számára legkedvezőbb, általa piacinak tekintett ártartományt alsó értékének, a 2%-nak megfelelő árat tekintette piacinak, amely kétszerese az általa alkalmazott árnak. Ennek megfelelően a revízió a Tao tv. 18. § (1) bekezdés b) pontja alapján a 2009. évi adó alapját a 11 676 000 eurónak megfelelő, 32 325 006 Ft összeggel megnövelte. Adózó megállapítással kapcsolatban fellebbezéssel élt, melynek elbírálása folyamatban van.

Adózó kapcsolt vállalkozásától egy gazdasági társaság üzletrészenek 100 %-át térítés nélkül, ajándékozás jogcímen szerezte meg, majd azt 7 nap múltán az egyik szintén közös érdekeltégi körbe tartozó off-shore cég számára értékesítette, mely ügyletek célja a társaság szerint a cégcsoport struktúrájának egyszerűsítése, adminisztrációs feladatok és költségek csökkentése, a holdingtevékenység adózóhoz történő telepítése volt. Az üzlet rész megszerzése tekintetében a társaság elhatárolt bevételt, az értékesítés vonatkozásában eredményt érintő rendkívüli bevételt szerepeltetett könyveiben, ennek megfelelően társasági adóbevallását, melyben a társasági adó alapját és a különadó alapját az eladási értékkel kétszeresen csökkentette, egyrészt visszafizetési kötelezettség nélkül kapott juttatás, másrészt kapcsolt vállalkozások miatti piaci ártól való eltérés címén. Ezen piacinál alacsonyabb ellenérték hatása az adózás előtti eredményben azonban ténylegesen nem jelent meg, mivel az állományba vétel és az értékesítés a revízió megállapítása szerint – adózó által is elismerten – a piaci áron történt meg, így az adóalap kapcsolt vállalkozások piaci ártól való eltérése okán történő csökkentése nem felelt meg a törvényi előírásoknak, azt az adóhatóság nem fogadta el. Nem nyert bizonyítást, hogy az üzlet rész megszerzésének majd értékesítésének – az adóalap csökkentésén kívül – bármilyen üzleti célja, haszna lett volna.

Az ellenőrzéssel érintett adózó [redacted] létrehozása és üzemeltetése céljából jött létre. A revízió alkalmával igazolást nyert, hogy az adózó „kvázi holdingcéggént” működik, leányvállalatai felé közvetített szolgáltatásokat nyújt, melyek azonban nem kerülnek kiszámlázásra, illetve a leányvállalatok nem térítik meg az adózó által közvetített szolgáltatásokat. A nyújtott szolgáltatások egy része az adózónál bejelentett alkalmazottakhoz (mérnöki, műszaki állomány) köthető, akik egy része valójában a leányvállalatok bevétel-szerző tevékenysége érdekében fejtenek ki tevékenységet. Az adózó és a leányvállalatai nem kötöttek szerződést a szolgáltatásokról, számlakibocsátás sem történt, az ügyletről transzferár-nyilvántartás nem készült, noha a revízió álláspontja szerint az adózó és leányvállalatai között rántaló magatartással szerződés kötött, a szolgáltatás nyújtása illetve igénybevétele megtörtént, amely alapján transzferár-nyilvántartás elkészítésére lett volna adózó kötelezett, a nyújtott szolgáltatásokról pedig számlát kellett volna kibocsátania. Tekintettel arra, hogy számlakibocsátás, pénzmozgás a szolgáltatásokkal összefüggésben nem történt, az adózó esetében térítésmentes szolgáltatásnyújtás valósult meg, így általános forgalmi adó adónemben adóalapként a térítésmentesen nyújtott szolgáltatások forgalmi értéke került megállapításra; illetve a revízió – a Tao tv. 18. §-a alapján – a piaci árhoz viszonyított költségalkokációs módszerrel növelte az adózó adózás előtti eredményét.

A transzferárakkal foglalkozó fejezet végére kívánczik az alábbi két – a legnagyobb adóteljesítményű adózók ellenőrzésével összefüggő – esetleírás, melyek közös vonása a piaci ár megállapításának érdekében helytelenül megválasztott módszerek, valamint [redacted] eredményes revízió érdekében történő felhasználása.

A 2008-2011. évekre terjedő vizsgálat során megállapítást nyert, hogy adózó üzemi eredménye egy év kivételével negatív volt, a megelőző, 2006-2007 évekre lefolytatott ellenőrzés hatására a szokásos piaci ár tekintetében korrekciót nem végzett. A korábbi ellenőrzés a szokásos piaci ár kapcsán 356 255 eFt adózás előtti eredményt növelő megállapítást tett mely azonban társasági adó fizetési kötelezettséget – az előző évekről elhatárolt vesztesége miatt – nem keletkeztetett, társas vállalkozások különadója adónemben viszont 3.014 eFt adókülönbözetet eredményezett. A feltárt tényállás alapján az adózó a szokásos piaci árat viszonteladási módszerrel állapította meg, melyhez [redacted] segítségével összehasonlítható társaságokat keresett. Az adózó transzferár dokumentum melléklete tartalmazta a kiválasztott összehasonlítható társaságok neveit, működési területét, valamint a cég tevékenységének a leírását. Nem tartalmazta viszont a GM%

(eladott áruk beszerzési értéke/nettó árbevétele) kiszámításának levezetését, illetve a kiszámított GM%-ot.

A szokásos piaci ár meghatározásának érdekében az ETKF a szűréseket végzett a vizsgált időszak összes évére vonatkozóan [REDACTED]. Az adóvizsgálat és az adatbázisban végzett szűrés során megállapítást nyert egyrészt, hogy adózó a 2009. pénzügyi évre vonatkozóan nem a 2009. decemberi [REDACTED] alkalmazta, hanem a 2010. decemberit; másrészt, hogy az adózó a transzferár nyilvántartást a 2009. és 2010. pénzügyi évre vonatkozóan csak 2011. március 11-ét követően készítette el. Mindemellett 2009. év közepén, a gyártó cég a teljes ipari költséget növelő felárat módosította a gazdasági és pénzügyi válságra tekintettel.

Fent leírtak miatt az adózó által használt 2010. decemberi blu ray [REDACTED] kapott szűrés eredmények eltértek az ellenőrzés által ugyanazon adatbázis alkalmazása során végzett, az adózói kritériumoknak megfelelően kapott eredményektől, a különbség az évek helytelen meghatározása miatt keletkezett (csak 16 db megegyező cég volt).

A revízió kézi szűrést (internetes keresést) is végzett, melynek segítségével kizárta a nem megfelelő terméket forgalmazó vállalkozásokat, a nem független társaságokat, valamint kizáró tényezőként kezelte, ha az EBIT% (üzemi eredmény/árbevétel) nem volt ismert mind a három pénzügyi évben. A kiválasztott összehasonlítható forgalmazó cégek esetében az EBIT% teljes körű volt a Gross Margin%-kal ellentétben, amely a leszárt összehasonlítható forgalmazók 13%-ánál (11 db cég) esetében volt megadva 2008-ban, míg 2009-2011. években a társaságok 6%-7%-ánál volt ismert.

Fentiek igazolták, hogy az adózónál a viszonteladási árak módszere nem a megfelelő módszer a szokásos piaci ár meghatározásához, mivel megállapítható, hogy kevés GM%-kal, és szélsőséges adattal (rossz, túl gyenge vagy túl jó eredményekkel rendelkező társaságok) rendelkező összehasonlítható cég esetében a kapott adatok nem megbízhatóak.

A revízió [REDACTED] kiválasztott összehasonlítható cégek elemzésén kívül megkeresett olyan cégeket Magyarországon, amelyek az adózó tevékenységével azonos tevékenységet folytatnak, melynek eredményeképpen arra a következtetésre jutott, hogy a szokásos piaci ár meghatározásához ténylegesen a legmegbízhatóbb teljes körűen rendelkezésre álló pénzügyi mutató az EBIT% és az adózónál az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer az, ami leginkább biztosítja a megbízható szokásos piaci ár meghatározását.

Az ellenőrzés a szokásos piaci árat tehát [REDACTED] alapján, kézi szűréssel korrigáltan meghatározott cégek EBIT%-a és a megkérdezett vállalkozások ([REDACTED] megadott kritériumoknak megfelelően, adataik viszont csak Magyarországra vonatkoznak) által közölt adatok segítségével kiszámított alsó kvartilisé EBIT% alapján határozta meg. A társasági adóalap növekedése a vizsgált időszakban 676 839 eFt, az egyéb növelő, csökkentő korrekciók után a társasági adó adókülönbség 102 655 eFt.

A másik adózó esetében a revízió megvizsgálta adózó transzferár nyilvántartásait abból a szempontból, hogy az abban szereplő árak megfelelnek-e a Tao tv. 18 § (1) bekezdésében foglalt szokásos piaci áraknak, továbbá, hogy a nyilvántartások tartalma megfelel-e a jogszabályi előírásoknak. Ennek során megállapítást nyert, hogy a szokásos piaci ár meghatározására adózó az üzleti nettó nyereségen alapuló módszert (TNMM) tartotta a leginkább alkalmasnak, melynek indokát transzferár nyilvántartása részletesen tartalmazza. A nyilvántartás tartalmának megismerését követően revízió megállapította, hogy az abban foglalt elemzések és következtetések teljességgel alkalmatlanok a vállalkozás által alkalmazott árak piaci voltának meghatározására.

Revízió fenti megállapítását arra alapozza, hogy adózó saját tevékenységét (mint [REDACTED] előállító és forgalmazó vállalatcsoport egyik tagja) a szokásos piaci ár tartományának meghatározása során „faanyag és építőipari anyagok értékesítésével foglalkozó szerződéses ügynök” tevékenységével hasonlította össze. A piaci ártartomány képzéséhez a számos vállalkozás gazdálkodására, tevékenységére vonatkozó adatot tartalmazó [REDACTED] rendelkezésre álló információkat használták fel. [REDACTED] megtalálható vállalkozások adatai közül azonban, tekintettel arra az alapfeltételre, miszerint saját tevékenysége megfelel a faanyag és építőipari anyag értékesítésével foglalkozó ügynöki tevékenységnek, egyetlen összehasonlítható céget sem

szűrték ki, mivel helytelenül határozták meg az összehasonlítható, független ártartományhoz tartozó cégek kiválasztásának feltételeit. Ennek következtében az adózó által szokásos piaci ártartományként számított értékek nem feleltek meg sem az OECD irányelvekben, sem a hatályos magyar jogszabályokban foglalt követelményeknek.

Az ETKF elkészített egy, az adózó tevékenységének megfelelő vállalkozások adatait tartalmazó szűrést [REDAKTORVA] l. Ennek első lépéseként a piaci árazásnak megfelelő keresési szempontok alapján leszűrte [REDAKTORVA] adatait (kvantitatív elemzés), majd a kapott adatokat manuálisan megvizsgálta (kvalitatív elemzés). [REDAKTORVA] a hasonló tevékenységet folytató, független vállalkozások felkutatása során két szűrési feltétellel kivételével az adózó által definiált szűrési feltételeket alkalmazta. Az iparági követelmények (adózói szűrés 2. lépése) és a kulcsszavak (adózói szűrés 3. lépése) esetében revízió nem fogadta el az adózó által meghatározott szűrési feltételeket, mivel azokban nem a Kft-re jellemző tevékenység TEÁOR kódja és kulcsszavai szerepelnek, alkalmazásuk tehát soha nem vezetne olyan eredményre, amelynek segítségével meghatározhatók lennének a társaság által végzett tevékenységre jellemző statisztikai adatok, vagyis a piaci ártartományt leíró értékek.

A szűrési folyamat eredményeként a revízió mindösszesen 9 olyan vállalkozást talált, amely a szűrési feltételekben definiált követelményeknek megfelelt. E vállalkozások pénzügyi adatainak felhasználásával, illetve az elfogadott statisztikai módszerek szerint kerültek meghatározásra a szokásos piaci ártartományt jellemző adatok. Fentiek következtében adózó terhére társasági adóban a Tao tv. 18. § (1) bekezdés b) pontjára figyelemmel 40 931 eFt, társas vállalkozások különadójában a Kjt. tv. 3. § (15) bekezdése alapján 6 942 e Ft adókülönbözet került megállapításra.

c) A különadó ellenőrzése

- a hitelintézetek, pénzügyi szervezetek különadójának vizsgálati tapasztalatai, külön kitérve a pénzügyi intézmények által a különadó tekintetében érvényesíthető adó-visszatérítés ellenőrzésének eredményeire

Az 5016/2012. számú körlevéllel összhangban az Ellenőrzési Tevékenységet Koordináló Főosztály által leválogatásra került a visszaigénylést tartalmazó „speciálisan” önellenőrzött 11P90-es bevallást benyújtó adózók listája.

A Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság illetékességébe tartozó adózók közül 38 társaság nyújtott be ilyen jellegű bevallást, mely adózók ellenőrzésének elrendeléséről intézkedtünk. A vizsgálatok megállapítás nélkül lezárásra kerültek.

A lezárt ellenőrzések esetében ellenőrzési tapasztalatként elmondható, hogy adózók önellenőrzésének indoka az előtörlesztés (végtörlesztés) során jogszabályban meghatározott devizaárfolyam és a nyilvántartásában rögzített devizaárfolyam eltérése következtében az adózás előtti eredmény terhére elszámolt veszteség 30%-ának adó-visszatérítésére vezethető vissza (különadó tv. 4/A § (11) bekezdés).

A pénzügyi intézmények kapcsolt vállalkozásai (továbbiakban: cégcsoport) között megosztásra kerültek az adó-visszatérítés címén elszámolt, de fel nem használt összegek (különadó tv. 4/A § (11) bekezdés).

- a bolti kiskereskedelmi tevékenységre és a távközlési tevékenységre, valamint az energiaellátókra vonatkozó ágazati különadó kötelezettség teljesítésére (2012. év végéig bezáróan) vonatkozó vizsgálatok tapasztalatai

Egy távközlési tevékenységet végző vállalkozás a 2010-2011. évek vonatkozásában kötelezettség csökkenést tartalmazó önellenőrzéseket nyújtott be távközlési tevékenység különadója adónemre vonatkozóan. Az adózó az önellenőrzéshez csatolt nyilatkozatában arra hivatkozott, hogy az adókötelezettséget megállapító jogszabály - az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (továbbiakban: Különadó tv.) - az Európai Unió kötelező jogi aktusába ütközik. Előadása szerint a Különadó tv. sérti az elektronikus hírközlő hálózatok és az elektronikus hírközlési szolgáltatások engedélyezéséről szóló 2002/20/EK irányelv (továbbiakban: Irányelv) 12. és 14. cikkeit, továbbá kijelentette, hogy álláspontja összhangban van az Európai Bizottság állásfoglalásával, melyet 2012. október 12-én terjesztettek az Európai Bizottság elé a C-462/12. számú ügyben. Az első fokú adóhatóság megállapította, hogy a hivatkozott irányelv 12. cikke az általános felhatalmazás keretében szolgáltatást nyújtó vagy hálózatot szolgáltató vállalkozások számára, illetve a használati joggal rendelkező vállalkozások számára kivetett igazgatási díj mibenlétéről rendelkezik. Az egyes ágazatokat terhelő különadó ugyanakkor nem minősül igazgatási díjnak, ezért a 12. cikk szerinti célhoz kötött felhasználás nem értelmezhető jelen esetben. Az adófizetési kötelezettség a távközlési tevékenységből származó nettó árbevétel alapján teljesítendő, tehát az adózó kapacitásának arányában van meghatározva. Nincs diszkrimináció a vállalkozások között, mivel a törvény, hatálya vonatkozásában, különbséget nem a tulajdonos nemzetisége, hanem az árbevétel alapján tesz. Fentiek alapján az önellenőrzések elutasításra kerültek, a fellebbezések nyomán eljáró másodfokú adóhatóság az első fokú határozatokat helybenhagyta.

d) Egyéb adók (távközlési adó, pénzügyi tranzakciós illeték, további újonnan bevezetett adók) ellenőrzése

Az előző pontban bemutatott adózó pont 2012. július-november hónapok vonatkozásában szintén kötelezettség csökkenéseket tartalmazó önellenőrzéseket nyújtott be távközlési adó adónemben. Az adózó az önellenőrzésekhez csatolt nyilatkozatában itt is arra hivatkozott, hogy az adókötelezettséget megállapító jogszabály - ebben az esetben a távközlési adóról szóló 2012. évi LVI. törvény - az Európai Unió kötelező jogi aktusába ütközik.

A korábban ismertettek alapján - azzal az eltéréssel, hogy az adófizetési kötelezettség a hívások időtartama és a küldött üzenetek száma alapján teljesítendő, tehát az adózó kapacitásának arányában és nem az árbevétel alapján van meghatározva -, az önellenőrzések elutasításra kerültek. Adózó a megállapításokkal kapcsolatban ebben az esetben is fellebbezéseket nyújtott be, melyeket a másodfokú adóhatóság szintén helybenhagyott.

6. Jövedelem- (nyereség-) minimum alatt vallók ellenőrzésének tapasztalatai³²

A társasági adó bevallások és a személyi jövedelemadó bevallások alapján ellenőrzésre átadott egyéni vállalkozók, illetve gazdasági társaságok számadatai az alábbiak szerint alakultak.

	SZJA-bevallások összes beérkező	SZJA-bevallások ellenőrzésre átadott		TAO-bevallások összes beérkező	TAO-bevallások ellenőrzésre átadott	
2012	581	60	10,33%	2 656	317	11,93%
2013	463	49	10,58%	1 923	202	10,50%

³² A fejezet készítője: [REDACTED] (Tel.: [REDACTED])

A beérkező SZJA bevallások 21%-kal, a beérkező TAO bevallások pedig 28%-kal csökkentek a 2012. évhez képest, ebből kifolyólag az átadások darabszámai 2013. évben mind az egyéni vállalkozóknál, mind a gazdasági társaságok esetében csökkentek.

A MINADÓ rendszerből 2013. évben a kockázatkezelést követően az egyéni vállalkozók ellenőrzésre átadásra kerültek a 10%-os ellenőrzési irányzat figyelembe vételével. A 1253-as személyi jövedelemadó bevallások alapján ellenőrzésre átadott adózók száma a régióban 49 db.

SZJA bevallások (1253)			
Igazgatóság	Beérkezett bevallás	Ellenőrzésre átadott	%
13	147	15	10,20%
41	105	11	10,48%
42	94	10	10,64%
43	117	13	11,11%
Összesen	463	49	10,58%

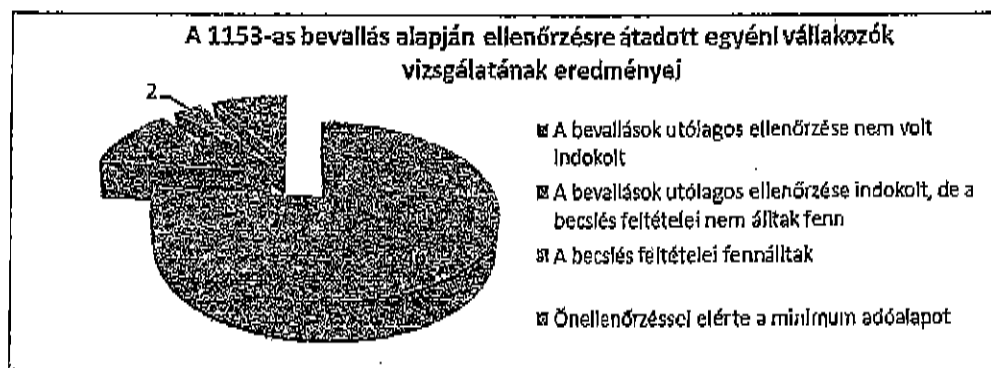
Az átadott egyéni vállalkozókat tekintve a jelentés időszakában 28 db megbízólevél került kiállításra a vizsgálatok folyamatban vannak.

A jelentés időszakában lezajlott a MINADÓ rendszer tesztelése ATAR és Oracle felületen egyaránt, valamint az észrevételek továbbításra kerültek a fejlesztők felé. Az 5026/2013. számú körlevélben foglaltaknak megfelelően folyamatban van a 1229-es társasági adó bevallások szűrése/kiválasztása és átadása az igazgatóságok részére.

A 1229-es társasági adó bevallások szűrésénél azok a társaságok kerültek kiválasztásra, amelyek élő adózók, áfa körbe tartoznak, valamint nem áll fenn a lehetőség, hogy a kiemelt adózók körébe fognak tartozni (nem a legnagyobb bevétellel rendelkezők), mert előzetes tapasztalatok alapján ebben a körben jellemzően nem volt megállapítás. További szűrési paraméter volt a gyanús állományokban való szereplés, és egyéb kockázati tényezők (KOKAIN, RADAR kockázat, VIES eltérés).

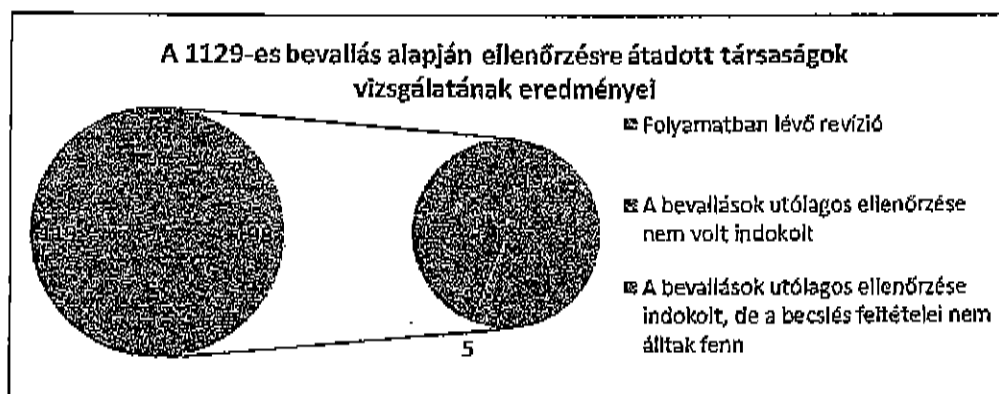
TAO bevallások (1229)			
Igazgatóság	Beérkezett bevallás	Ellenőrzésre átadott	%
13	367	40	10,90%
41	677	72	10,64%
42	427	44	10,30%
43	452	46	10,18%
Összesen	1 923	202	10,50%

A 1153-as személyi jövedelemadó bevallások alapján 2012. évben ellenőrzésre átadott 60 db egyéni vállalkozó ellenőrzését az igazgatóságok elvégezték. A bevallások utólagos ellenőrzése nem indokolt 46 db adózó esetében, 7 db egyéni vállalkozónál a bevallások utólagos ellenőrzése indokolt volt, de a becslés feltételei nem álltak fenn, 2 db adózónál a becslés feltételei fennálltak, 5 db vállalkozó önellenőrzéssel elérte a minimum adóalapot. A bevallások utólagos ellenőrzésének vizsgálatát illetően a jelentés készítés időpontjáig 5 db adózó esetén került sor megbízólevél kiállításra, 1 db revízió még folyamatban van, 2 esetben nem volt megállapítás, 2 esetben adóbírság kiszabására került sor.



A költségelszámolás terén leggyakoribb szabálytalanság, hogy olyan (tárgyi) eszköz beszerzésére fordított kiadás szerepel a vállalkozói költségek között, melyet jellegéből adódóan a magánszemély – akár részben – más célra, azaz nem kizárólag vállalkozói tevékenységével kapcsolatban használ, illetve a magánszemély személyes vagy családi szükségletét kielégítő termék vagy szolgáltatás érdekében felmerült kiadás került elszámolásra. A legtöbb esetben a költség valamilyen indokkal a vállalkozási tevékenységgel összefüggésbe hozható, valamint bizonylat, illetve erre irányuló hitelt érdemlő bizonyítás hiányában nem a pénzügyi teljesítés, a számla tényleges kiegyenlítésének időpontjában került egy adott kiadási tétel elszámolására, a költségek között figyelembevételre.

Az Ellenőrzési Tevékenységet Koordináló Főosztály elvégezte a **1129-es társasági adóbevallások** alapján ellenőrzésre átdott gazdasági társaságok vizsgálati visszamérését. Az ellenőrzésre 2012. évben átdott 317 db gazdasági társaságból 55 db került át más igazgatóság illetékességébe, ebből régió kívül illetékes 5 db. A kiválasztást követően 15 db adózó minősítő kódja megváltozott, a jelenlegi adatok alapján 4 db adózó csődeljárás, 1 db felszámolás, 5 db végelszámolás alatt van, további 5 db adózó pedig technikai megszűnt. A jelentős időszakában 198 db revízió fejeződött be, 193 db adózó esetében a bevallások utólagos ellenőrzése nem volt indokolt, a fennmaradó 5 esetben bevallások utólagos ellenőrzése indokolt volt, de a becslés feltételei nem álltak fenn. 6 db adózó esetében került sor mulasztási bírság kiszabására.



Az iratanyagok ellenőrzése, megvizsgálása során megállapítható volt, hogy a társas vállalkozó adózók többsége esetében az üzemi (üzleti) tevékenység eredménye pozitív a vizsgált időszakban. A nagymértékű veszteséghez a nagy beruházások megvalósítása érdekében igénybevett devizahitel, illetve az árfolyam növekedés miatti nagy összegű kamatfizetés következtében a pénzügyi műveletek ráfordításainak ugrásszerű megnövekedése járult hozzá elsősorban. Adózók a számviteli politikájukban rögzítették, hogy a külföldi

pénzürtékre szóló követelés illetve kötelezettség forintértékének meghatározásakor a valutát, devizát a Magyar Nemzeti Bank által közzétett, hivatalos devizaárfolyamon kell forintra átszámítani.

Néhány adózónál pedig a veszteséget az állandó és változó költségek jelentős mértékű növekedése okozta, emellett a gazdasági társaságok a tevékenységük sajátos jellegére tekintettel vevőket, piacot veszítettek, amely árbevétel csökkenést idézett elő. A csökkenő értékesítés eredményeként a készletek forgási sebessége is lassult, a termékek rövid szavatossági ideje miatt értékvesztés, selejtezés elszámolására is sor került adózók könyveiben. Ezen adózók esetében a vállalkozás fő profilját érintő, rendszeres üzletmenet gazdálkodását prezentáló üzemi (üzleti) tevékenység eredménye negatív értéket mutat az éves beszámolóban.

Sok esetben a vizsgálat megállapítás nélkül zárult, míg néhány adózó esetében mulasztási bírság került kiszabásra, ennek okai:

- a kapcsolt vállalkozás miatti bejelentési kötelezettségének elmulasztása,
- késve benyújtott bevallás.

7. A kutatás-fejlesztés ellenőrzésének tapasztalatai³³

- a kutatás-fejlesztési tevékenységgel kapcsolatban társasági adóalap-csökkentést alkalmazó, illetve az innovációs járulék kötelezettségét csökkentő adózók vizsgálatának ellenőrzési tapasztalatai

A beszámolóval érintett időszakban a Központi Hivatal Ellenőrzési Főosztály [REDACTED] iktatószámú, 2013. február 28-án kelt megkeresésében elrendelte a Főigazgatóságunk illetékességébe tartozó 112 adózó körében az innovációs járulék tételes elemzését, illetve a járulékfizetési és bevallási kötelezettség tisztázását.

Az Ellenőrzési Tevékenységet Koordináló Főosztály az érintett adózói körből a tételes elemzést követően 4 fő csoportra – az innovációs járulékbevallást be nem adók; a nullás innovációs járulékbevallással rendelkezők; a bevallott és számított éves innovációs járulék eltéréssel érintettek társaságok; az innovációs járulék összegének eltérése a Központi Hivatal táblázatában szereplő összeghez képest, a kockázatelemzés alapján számított összeg alapján – bontva kiválasztotta azon adózókat, melyeknél egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés lefolytatása, illetve végelszámolás alatt álló társaságok esetében bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés szükséges.

A kockázatelemzés elvégzését követően adóigazgatóságunként meghatároztuk a vizsgálandó társaságok irányszámait az adott revizori kapacitás függvényében, majd átadásra kerültek az adózók tételes listájával a vizsgálatelrendelések. Ennek keretében 47 adózó esetében kötelező jelleggel, 64 esetében pedig revizori kapacitás függvényében javasoltuk ellenőrzés lefolytatását.

A vizsgálatok tapasztalatait és eredményeit figyelembe véve elmondható, hogy az ellenőrzés során 5 társaság pótolta a hiányzó innovációs járulékbevallását és a bevallott kötelezettségét pénzügyileg is rendezte összesen 24 221 000 Ft összegben. További 13 vállalkozás esetében a revízió azt állapította meg, hogy a cégek helyesen vallották be adókötelezettségeiket, illetve

³³ A fejezet készítője: [REDACTED] (Tel.: [REDACTED])

annak hiányát, valamint 18 adózó esetében az ellenőrzés még folyamatban van, ebből 3 társaságnál bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés elrendelésére került sor.

Az ellenőrzések során továbbá megállapításra került, hogy a kutatási és technológiai innovációs alapról szóló 2003. évi XC. törvény 3. § (2) bekezdése alapján 8 vállalkozás nem alanya az innovációs járulék adónemnek, mivel létszámadatuk és pénzügyi mutatóik alapján kis- vagy mikro vállalkozásnak minősülnek a vizsgált adóévben valamint 3 adózó külföldi fiókteleppel rendelkezik, árbevételük a külföldi fióktelepen végzett tevékenységből származik, ezért innovációs járulékfizetési kötelezettségük nem keletkezett.

A beszámolóval érintett időszakban az ellenőrzési szakterület jellemzően önálló kezdeményezésre, az adózó tevékenységének kutatás-fejlesztési szempontból való minősítésével, a kutatás-fejlesztési tevékenységhez kapcsolódó költségek kutatás-fejlesztési tevékenységhez való hozzárendelhetőségével kapcsolatban intézkedik az Szellemi Tulajdon Nemzeti Hivatala (a továbbiakban: SZTNH) mint a kutatás-fejlesztési tevékenység minősítésével összefüggő eljárás lefolytatására hatáskörrel rendelkező szerv szakértőként történő kirendelése iránt.

Emellett a beszámolóval érintett időszakban két alkalommal fordult elő, hogy a másodfokú adóhatóság előírásának megfelelően, új eljárás keretében került sor az SZTNH szakértőként történő kirendelésére. ([REDACTED])

Az ellenőrzések, illetve az ellenőrzéseket követő hatósági eljárás során eddig kért szakértői vélemények alapján általánosságban megállapítható, hogy az SZTNH a szakvéleményét kizárólag az adóhatóság által elektronikusan megküldött dokumentumok alapján alakítja ki. A szakvélemény arra is minden esetben rámutat, hogy a megállapítások és következtetések a rendelkezésre bocsátott iratanyagon alapulnak, és csak arra nézve helytállóak.

Ezzel összefüggésben általános tapasztalatként jelentkezik, hogy az adózók a számukra kedvezőtlen vélemény esetében annak megalapozatlanságára hivatkoznak, mivel álláspontjuk szerint kizárólag a projektdokumentáció alapján a projekt tartalma nem ítéltető meg.³⁴ Az adóhatóság álláspontja szerint a szakértő eljárása során maga dönti el, hogy milyen módszereket alkalmazva alakítja ki a szakvéleményét, vagyis törvényi felhatalmazás és megfelelő szakismeret hiányában a szakértő által választott módszert nem kérdőjelezheti meg, ha a szakértői vélemény aggálytalan, ellentmondásmentes, világos. ([REDACTED] és [REDACTED])

A szakértői véleményben az adóhatóság által feltett kérdésekre adott válaszok és azok indokolása a részletezettség tekintetében esetenként igen eltérőek. Előfordulhat, hogy szükséges lenne a szakvélemény-kiegészítése okán újabb megkereséssel élni, az eljárási határidő számításánál azonban a szakvélemény kiegészítésére való felszólítás nem vehető figyelembe, így a gyakorlatban erre nem marad idő.

További problémát jelent, hogy nem minden esetben tartalmazza a szakvélemény pontosan, hogy milyen okok alapján jutott a szakértő az általa megállapított következtetésre.

³⁴ Az eljárásokban az adózó a megállapítás megalapozottságát leginkább azért támadta, mivel álláspontja szerint a NAV ellenőrzések alapvető tévedése, hogy a K+F ügyekben nem a munka érdemi végrehajtását, hanem egy tanulmány megírását tekintik egyetlen célnak és tartalomnak. Adózó véleménye szerint a szakértői vélemény is kizárólag az elkészült dokumentumok tanulmányozásán alapszik.

Az elkészített szakvélemény mindig tartalmazza azt is, hogy az eljáró hatóságokat, illetve a bíróságokat nem köti a szakvélemény. Tekintettel arra, hogy az adóhatóság éppen azért rendeli ki a szakértőt, mert a K+F tevékenységek tartalmi minősítése speciális szakértelmet igényel – mellyel az eljáró adóhatósági ügyintézők nem rendelkeznek – problémát vet fel, hogy hogyan és milyen indokokkal mellőzhető az SZTNH véleménye az eljárás során.³⁵

Az ellenőrzési szakterület tapasztalata szerint a gazdálkodók jellemzően a projekt teljes költségét figyelembe véve csökkentik az innovációs járulék fizetendő összegét, és a jogi szabályozás nem tér ki arra, hogy amennyiben adott ügylet csak egyes része tekintetében felel meg a K+F kritériumainak, az innovációs járulékfizetési kötelezettség csökkentése jogszerű-e vagy sem, illetve az innovációs járulék csökkentésére milyen számítási módszert kell alkalmazni, egyáltalán a járulékkedvezmény szempontjából a rész-egész egymáshoz való viszonya hogyan értékelendő, az arányszám kidolgozása hogyan határozandó meg.³⁶

A beszámolóval érintett időszakban egy esetben fordult elő, hogy az adózó fellebbezett az ellenőrzést realizáló első fokú határozat ellen, majd [redacted] iktatószámom kiadott másodfokú határozattal szemben keresetet nyújtott be. Tekintettel arra, hogy a peres eljárás a Fővárosi Törvényszéken [redacted] számon jelenleg folyamatban van, annak eredményéről a későbbiekben tudunk beszámolni. ([redacted])

Egyebekben a tárgyidőszakot érintő olyan esetről, melyben a bíróság nem hagyta helyben az SZTNH szakértői véleményére alapított megállapítást, beszámolni nem tudunk.

A fentiekén túl egy alkalommal fordult elő, hogy adózó nem teljesítette a szakképzési hozzájárulási kötelezettségről szóló törvény végrehajtásáról szóló rendeletben előírt adatszolgáltatási kötelezettségét, ezért a revízió álláspontja szerint jogosulatlanul csökkentette kötelezettségét. Ez az adatszolgáltatási kötelezettség önellenőrzéssel, illetve pótlólagosan nem teljesíthető, annak elmulasztásának jogvesztő hatálya van. Az ellenőrzés az együttes feltételek teljesítésének hiánya miatt adózó terhére adókülönbözetet állapított meg. ([redacted])

³⁵ A felmerült problémát a NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága [redacted] iktatószámú, 2013. február 27-én kelt levelében jelezte a NAV Központi Hivatal Ellenőrzési Főosztálya számára. A NAV Központi Hivatal Ellenőrzési Főosztálya [redacted] iktatószámú, 2013. március 28-án adott tájékoztatásában kifejtette, hogy nincs jogi akadálya annak, hogy kellő bizonyítás mellett a revízió az SZTNH szakértői véleményével eltérő álláspontot képviseljen. A fenti álláspontról a NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága [redacted] iktatószámú, 2013. április 16-án kelt levelében tájékoztatta a Főigazgatóságunk irányítása alá tartozó adóigazgatóságok ellenőrzési szakterületét.

³⁶ [redacted] megbízólevéllel elrendelt vizsgálat kapcsán felmerült problémát a NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága [redacted] iktatószámú, 2013. február 27-én kelt levelében jelezte a NAV Központi Hivatal Ellenőrzési Főosztálya számára. A NAV Központi Hivatal Ellenőrzési Főosztálya [redacted] iktatószámú, 2013. április 30-án adott tájékoztatásában kifejtette, hogy ezen esetekben – releváns szakirodalom, ajánlás hiányában – az általános érvényű alapelvek figyelembe vételével, megfelelően bizonyítható módon, az ésszerűsége tekintettel kialakított arányosítás szükséges. A fenti álláspontról a NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága [redacted] iktatószámú, 2013. május 10-én kelt levelében tájékoztatta a Főigazgatóságunk irányítása alá tartozó adóigazgatóságok ellenőrzési szakterületét.