

**A Nemzeti Adó- és Vámhivatal által kiadott
3012/2018. útmutató**

**az áthárított általános forgalmi adóra vonatkozó levonási jog érvényesítéséről és annak
adóhatósági ellenőrzése során figyelembe vett szempontokról**

Az adóalanyra egy másik adóalany által termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan áthárított adó levonásához való jog érvényesítéséről és annak adóhatósági ellenőrzése során figyelembe vett szempontokról a következő, Pénzügyminisztériummal egyeztetett útmutatót adom ki.

I. Fejezet

Az áfa-levonási jog feltételei

1. Az adólevonási jog

1. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. §-a alapján az adóalany abban a mértékben, amilyen mértékben – adóalanyi minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatás nyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót (előzetesen felszámított adó), amelyet

- a) termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az Eva. [2002. évi XLIII. törvény] hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is – rá áthárított,
- b) termék beszerzéséhez – ideértve a termék Közösségen belüli beszerzését is – szolgáltatás igénybevételéhez – ideértve az előleget is, ha az adót a szolgáltatás igénybevevője fizeti – kapcsolódóan fizetendő adóként megállapított,
- c) termék importjához kapcsolódóan maga vagy közvetett vámjogi képviselője megfizetett, illetőleg maga vagy közvetett vámjogi képviselője fizetendő adóként megállapított,
- d) előleg részeként megfizetett,
- e) vállalkozási tevékenységén belül végzett saját beruházása eredményeként tárgyi eszköz előállítására miatt fizetendő adóként megállapított,
- f) fizetendő adóként megállapított a vállalkozásában kitermelt, előállított, összeállított, átalakított, megmunkált, illetőleg a vállalkozásához vásárolt vagy importált termék gazdasági tevékenységéhez történő felhasználása esetén, ha a termék ilyen állapotában másik adóalanytól történő beszerzésekor adólevonási jog nem illetné meg.

2. Az útmutató a továbbiakban az Áfa tv. 120. § a) és d) pontjaiban megjelölt esetkörökre vonatkozik, tehát az áthárított adóra vonatkozó levonási jog érvényesítéséről és annak

adóhatósági ellenőrzéséről szól.

3. Az általános forgalmi adó rendszerében a törvény által előírt kötelezettségek teljesítése, valamint a biztosított jogok, így az adólevonási jog gyakorlása alapvető feltételként az adóalanyisághoz kapcsolódik. A levonási joghoz szükséges az, hogy az érintett személy (aki a levonási jogot gyakorolni kívánja) az Áfa tv. értelmében adóalany legyen. Az adóalany fogalmát általános jelleggel az Áfa tv. 5. §-a határozza meg. Az Áfa tv. 6. § (4) bekezdésében meghatározott gazdasági tevékenységek végzése pedig ugyancsak adóalanyiságot eredményez az egyébként nem adóalany minőségben eljáró személy, szervezet számára is. Az adóhatóság engedélyével létrejövő, illetve az engedély visszavonásával megszűnő csoportos adóalanyiság feltételeit az Áfa tv. 8. §-a tartalmazza. Ahol az útmutató adóalanyt említ, az alatt minden esetben az Áfa tv. szerinti adóalanyt kell érteni, mely csoportos áfa-alanyiság esetén is egy adóalanyt, a csoportos adóalanyt jelenti.

4. Az Áfa tv. 120. § a) pontjában foglaltak értelmében adólevonási jog kizárólag valós termékbeszerzés, szolgáltatás-igénybevétel esetében gyakorolható.

5. A levonási jog gyakorlásához szükséges az is, hogy ezeket a termékeket, szolgáltatásokat az adóalany számára más – az Áfa tv. értelmében vett – adóalany értékesítse, nyújtsa.

6. Az adólevonási jog érvényesítésének további alapvető feltétele, hogy az így beszerzett termékeket, igénybe vett szolgáltatásokat a beszerző, igénybevevő adóalany utóbb adóköteles, vagy egyébként adólevonásra jogosító gazdasági tevékenysége keretében hasznosítsa, használja. Az útmutató ezen feltétel részletes elemzését nem tartalmazza.

2. Az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele

7. Az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja szerint az Áfa tv. 120. § a) pontja szerinti termékbeszerzés, szolgáltatás-igénybevétel, illetve az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés d) pontja szerint előlegfizetés esetén az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele – feltéve, hogy adó áthárítására jogalapot teremtő ügyletről van szó – az adóalany nevére szóló, az ügylet teljesítését, illetve az előleg megfizetését tanúsító számla.

8. Számla minden olyan okirat, amely megfelel az Áfa tv. X. fejezetében meghatározott feltételeknek. A számlával egy tekintet alá esik minden olyan okirat, amely kétséget kizáróan az adott számlára hivatkozva, annak adattartalmát módosítja, és megfelel az Áfa tv. 170. §-ában meghatározott feltételeknek.

9. A számla kibocsátásáról az adóalany részére terméket értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó adóalanynak kell gondoskodnia, melynek maga vagy megbízása alapján és képviselőként az általa választott meghatalmazott tehet eleget.

10. A számla vonatkozásában, annak fogalmával, megőrzésére vonatkozó kötelezettséggel, kötelező adattartalmával, adattartalmára vonatkozó egyszerűsítéssel, megjelenési formájával kapcsolatban az Áfa tv. 168-172. §-ai és a 174-179. §-ai szigorú követelményeket írnak elő.

11. A számla lehet papír alapú vagy elektronikus, mely utóbbi alkalmazásához szükséges a

számlabefogadó beleegyezése.

12. Az Áfa tv. a számla kötelező adattartalmát határozza meg, vagyis azokat az adatokat, amelyeket az Áfa tv. előírásainak való megfelelés érdekében a számlának kötelezően tartalmaznia kell. Ezekon a kötelező adatokon kívül a számlán – jogszabályi kötelezettség, a felek megállapodása, illetve a számla kibocsátójának döntése alapján – bármely más adat is szerepeltethető, feltéve, hogy az nem sérti a számla kötelező adattartalmára vonatkozó előírásokat. Az Áfa tv. 169. §-a és 172. §-a alapján a számla kötelező adattartalma a következő:

a) a számlát azonosító adatok:

- aa)** a számla kibocsátásának kelte,
- ab)** a számla sorszáma, amely a számlát kétséget kizáróan azonosítja,

b) a terméket értékesítő, szolgáltatást nyújtó adóalanyt azonosító adatok:

- ba)** adószáma, amely alatt a termék értékesítését, szolgáltatás nyújtását teljesítette (csoportos áfa-alanyiség esetén ez a csoportazonosító számot jelenti),
- bb)** neve és címe,

c) a termék beszerzőjét, szolgáltatás igénybevevőjét azonosító adatok:

- ca)** neve és címe,
- cb)** adószáma, amely alatt, mint adófizetésre kötelezettnek a termék értékesítését, szolgáltatás nyújtását a részére teljesítették,
vagy
adószáma, amely alatt a termék adómentes Közösségen belüli értékesítését részére teljesítették,
vagy
adószámának (illetve csoportos áfa-alanyiség esetén csoportazonosító számának) első nyolc számjegye, amely alatt, mint belföldön nyilvántartásba vett adóalany részére a termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást teljesítették, feltéve, hogy a terméket beszerző, szolgáltatást igénybevevő adóalanyra áthárított adó a 100 ezer forintot eléri vagy meghaladja, és a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója gazdasági céllal belföldön telepedett le (gazdasági célú letelepedés hiányában pedig lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van belföldön),

d) az ügyletre vonatkozó adatok:

- da)** az értékesített termék megnevezése, annak jelölésére – a számlakibocsátásra kötelezett választása alapján – az Áfa tv-ben alkalmazott vámtarifaszám, továbbá mennyisége vagy a nyújtott szolgáltatás megnevezése, annak jelölésére – a számlakibocsátásra kötelezett választása alapján – az Áfa tv-ben alkalmazott KSH Szolgáltatások Jegyzéke szerinti besorolási szám (a továbbiakban: SZJ szám), továbbá mennyisége, feltéve, hogy az természetes mértékegységben kifejezhető,
- db)** a teljesítés – illetőleg az előleg átvételének, jóváírásának – napja, ha az eltér a számla kibocsátásának keltétől,
- dc)** az adó alapja, továbbá az értékesített termék adó nélküli egységára, illetve a nyújtott szolgáltatás adó nélküli egységára, ha az természetes mértékegységben kifejezhető, valamint az alkalmazott árengedmény, feltéve, hogy azt az egységár nem tartalmazza,
- dd)** az alkalmazott adó mértéke,

- de)** az áthárított adó (kivéve, ha annak feltüntetését az Áfa tv. kizárja), melyet forintban abban az esetben is fel kell tüntetni, ha az ellenérték külföldi pénzemben kifejezett,
 - df)** adómentesség esetében jogszabályi rendelkezésre vagy a Héa-irányelv [a Tanács 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről] vonatkozó rendelkezéseire történő hivatkozás, vagy bármely más, de egyértelmű utalás arra, hogy a termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása mentes az adó alól,
- e)** az Áfa tv. egyes speciális előírásaihoz kapcsolódóan feltüntetendő adatok:
- ea)** a „fordított adózás” kifejezés, ha adófizetésre a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője kötelezett,
 - eb)** új közlekedési eszköz Közösségen belüli adómentes értékesítése esetében az Áfa tv-ben külön meghatározott, az új közlekedési eszközre vonatkozó adatok,
 - ec)** a „pénzforgalmi elszámolás” kifejezés az Áfa tv. XIII/A. fejezetében meghatározott különös szabályok szerinti adózás alkalmazása esetében,
 - ed)** az „önszámlázás” kifejezés, ha a számlát a terméket beszerző vagy a szolgáltatást igénybevevő állítja ki,
 - ee)** a „különbözet szerinti szabályozás - utazási irodák” kifejezés az Áfa tv. XV. fejezetében meghatározott különös szabályok szerinti utazásszervezési szolgáltatás nyújtása esetében,
 - ef)** a „különbözet szerinti szabályozás - használt cikkek” vagy a „különbözet szerinti szabályozás - műalkotások” vagy a „különbözet szerinti szabályozás - gyűjteménydarabok és régiségek” kifejezések közül a megfelelő kifejezés az Áfa tv. XVI. fejezetben meghatározott különös szabályok szerinti használt ingóság, műalkotás, gyűjteménydarab vagy régiség értékesítése esetében,
 - eg)** pénzügyi képviselő alkalmazása esetén a pénzügyi képviselő neve, címe és adószáma.

13. Az Áfa tv. 159. § (3) bekezdése alapján az előleg megfizetését tanúsító számla azon termék értékesítésének, szolgáltatás nyújtásának az adatait tartalmazza, amelynek teljesítése fejében járó ellenértékbe az előleg beszámítható.

14. Az Áfa tv. 170. § (1) bekezdése alapján a számlával egy tekintet alá eső okirat kötelező adattartalma a következő:

- a)** az okirat kibocsátásának kelte,
- b)** az okirat sorszama, amely az okiratot kétséget kizáróan azonosítja,
- c)** hivatkozás arra a számlára, amelynek adattartalmát az okirat módosítja,
- d)** a számla adatának megnevezése, amelyet a módosítás érint, valamint a módosítás természete, illetőleg annak számszerű hatása, ha ilyen van.

15. Az Áfa tv. 164. §-a alapján az adóalany gyűjtőszámlát is kibocsáthat, ha – főszabály szerint – a számlakibocsátás alapjául szolgáló ügylet teljesítésének napján egyidejűleg vagy az adott naptári hónapban, ugyanannak a személynek, szervezetnek több, számlakibocsátásra jogalapot teremtő ügyletet teljesít. E rendelkezés lehetővé teszi a naptári hónapra, valamint az annál rövidebb időszakra vonatkozó gyűjtőszámla kibocsátását is. Emellett az Áfa tv. 164. § (2)

bekezdése lehetővé teszi a gyűjtőszámla használatát egy hónapnál hosszabb időszakra is, feltéve, hogy a gyűjtőszámla által lefedett időszak nem haladja meg az adóalany esetében alkalmazandó adómegállapítási időszak tartamát és abban nem tüntethető fel az Áfa tv. 89. §-a szerinti adómentes termékértékesítés vagy olyan szolgáltatásnyújtás, amely után az általános forgalmi adót (a Héa-irányelv 196. cikkének megfelelő tagállami szabályozás alapján) a szolgáltatást igénybevevő, más tagállambeli adóalany fizeti. Az Áfa tv. 164. § (1) bekezdés b) pontja és a (2) bekezdése alapján kibocsátott gyűjtőszámla alkalmazásának feltétele, hogy a felek erről előzetesen megállapodjanak. Az Áfa tv. 171. §-a alapján a gyűjtőszámlában az összes számlakibocsátásra jogalapot teremtő ügyletet tételesen, egymástól elkülönítve úgy kell feltüntetni, hogy az egyes ügyletek adóalapjai (az alkalmazott adómérték, illetve adómentesség szerinti csoportosításban) összesítetten szerepeljenek.

16. Az Áfa tv. 172. §-a előírja, hogy a számlán az áthárított adót forintban kifejezve abban az esetben is fel kell tüntetni, ha az egyéb adatok külföldi pénznemben kifejezettek. Az alkalmazandó árfolyamot az Áfa tv. 80. §-a határozza meg. Ennek megfelelően termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása, valamint termék Közösségen belüli beszerzése esetében, ha az adó alapja külföldi pénznemben kifejezett, a forintra történő átszámításhoz azt az árfolyamot kell alkalmazni, amely

- a) termék Közösségen belüli beszerzése, illetőleg előleg fizetése, valamint fordított adózás alá tartozó ügylet esetén a fizetendő adó megállapításakor,
- b) az időszakos elszámolású ügyletek (Áfa tv. 58. §) esetében a számla kibocsátásakor,
- c) egyéb esetekben pedig a teljesítéskor

érvényes.

17. Az alkalmazandó árfolyam az az utolsó, a 16. pontban meghatározott időpontban érvényes, az adott külföldi pénznem valamely egységének forintban kifejezett ára, amelyet

- a) belföldön pénzváltási engedéllyel rendelkező hitelintézet devizában eladási árként jegyez; vagy
- b) a Magyar Nemzeti Bank (a továbbiakban: MNB) hivatalosan közzé tesz, feltéve, hogy a forintra történő átszámításra kötelezett így dönt, és erről a döntéséről az állami adó- és vámhatóságnak előzetes bejelentést tesz; vagy
- c) az Európai Központi Bank által a 16. pontban említett időpontban hivatalosan közzétett legutolsó árfolyam, feltéve, hogy a forintra történő átszámításra kötelezett így dönt, és erről a döntéséről az állami adó- és vámhatóságnak előzetes bejelentést tesz.

18. A számla egyszerűsített adattartalommal az Áfa tv. 176. § (1) bekezdésében meghatározott esetekben bocsátható ki, melyek közül az egyszerűsített adattartalmú számla a következő esetekben tartalmazhat áthárított adót:

- a) előlegről történő számlakibocsátás esetén másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy

részére, vagy más személy, szervezet részére, ha kéri a számla kibocsátását vagy az előleg összege eléri vagy meghaladja a 900 ezer forintot, minden esetben további feltétel, hogy a számlán szereplő adatok forintban kifejezettek legyenek,

- b) olyan ügyletről történő számlakibocsátás esetén, amelynek az ellenértékét az ügylet teljesítéséig a termék vevője, szolgáltatás igénybevevője készpénzzel, készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel vagy pénzhelyettesítő eszközzel megfizette, és kéri a számla kibocsátását, feltéve, hogy a számlán szereplő adatok egyébként forintban kifejezettek,
- c) olyan ügyletről történő számlakibocsátás esetén, amelynél a számla adót is tartalmazó végösszege nem haladja meg a 25 ezer forintot (100 eurót), feltéve, hogy az adott ügylet nem minősül adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek vagy távolsági értékesítésnek, és a számlakibocsátásra nem az Áfa tv. 159. § (2) bekezdés c) vagy d) pontja alapján kerül sor.

19. Az egyszerűsített számla kibocsátásának a 18. pont a)-c) alpontjaiban említett eseteiben egyes adatokat az Áfa tv. 176. §-a alapján a számlára vonatkozó általános előírásoktól eltérően a következők szerint kell szerepeltetni:

- a) az adó alapja és adó nélküli egységára helyett az ellenérték adót is tartalmazó összegét kell feltüntetni,
- b) áthárított adómértékként 27 %, 18% illetve 5% nem tüntethető fel, benne foglalt adóként 27%-os adómérték alá tartozó ügylet esetén 21,26%, 18%-os adómértéknél 15,25%, 5%-os adómértéknél 4,76% százalékként kell szerepeltetni.

20. Az Áfa tv. 177. §-a szerint más törvény a számla adattartalmára további rendelkezéseket is megállapíthat, de az Áfa tv. 175. § (2) bekezdés a) pontjában említett eset (az elektronikus számla eredetének hitelességére, adattartalmának sértetlenségére vonatkozó követelményeknek való megfelelés körében, az elektronikus ügyintézés és a bizalmi szolgáltatások általános szabályairól szóló [jelenleg hatályos 2015. évi CCXXII.] törvény, illetve eIDAS Rendelet [az Európai Parlament és a Tanács 2014. július 23-i 910/2014/EU rendelete a belső piacon történő elektronikus tranzakciókhoz kapcsolódó elektronikus azonosításról és bizalmi szolgáltatásokról, valamint az 1999/93/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről] szerinti minősített elektronikus aláírásra vonatkozó előírások) kivételével a számla aláírását nem teheti kötelezővé.

21. Az Áfa tv. 168/A. § (1) bekezdése alapján a számla kibocsátásának időpontjától a számla megőrzésére vonatkozó időszak végéig biztosítani kell a számla eredetének hitelességét, adattartalma sértetlenségét és olvashatóságát.

22. Az „eredet hitelessége” a terméket értékesítő, a szolgáltatást nyújtó, illetve a számlát kibocsátó azonosságának biztosítását jelenti. A számlabefogadó esetében ez annak igazolását jelenti, hogy a számla tényleg az azon kibocsátóként feltüntetett féltől származik, valamint, hogy ez az a személy, aki a számlán feltüntetett termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást teljesítette [Áfa tv. 259. § 6/A. pont].

23. Az „adattartalom sértetlensége” azt jelenti, hogy a számlának az Áfa tv. szerinti tartalmát

nem változtatták meg a kibocsátást követően, illetve a számla egyes formái közötti konvertálás során sem [Áfa tv. 259. § 1/A. pont].

24. A számla „olvashatósága” pedig azt jelenti, hogy a számlának az ember számára – alapos vizsgálat, illetve magyarázat nélkül – olvashatónak kell lennie.

25. A 22-24. pontok szerinti követelményeknek bármely olyan üzleti ellenőrzési eljárással eleget lehet tenni, amely a számla és a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás között megbízható ellenőrzési nyomvonalat biztosít [Áfa tv. 168/A. § (2) bekezdés].

26. Az üzleti ellenőrzési eljárást a gazdálkodásának sajátosságaihoz igazodóan az adóalany maga alakítja ki, módszerét maga választja meg, azonban annak alapvetően végig kell kísérnie az egész ügyletet, a számlakibocsátóval való kapcsolatfelvételtől, a megrendeléstől, a teljesítésen át a pénzügyi rendezésig. Az üzleti ellenőrzési eljárás olyan eljárás, melyet a számlabefogadó adóalany az üzleti életben szokásosan a számlának a saját pénzügyi kötelezettségével történő összevetése érdekében, azaz annak biztosítására alkalmaz, hogy ténylegesen csak azokat a számlákat egyenlítsé ki, amelyek tartalmilag megfelelnek a teljesített ügyletnek. Az ilyen típusú üzleti ellenőrzési eljárás fontos aspektusa, hogy a számlát az üzleti és számviteli folyamaton belül ellenőrzik, nem pedig független önálló dokumentumként kezelik.

27. A lefolytatott üzleti ellenőrzési eljárással ellenőrizhető kapcsolatot (nyomvonalat) kell létrehozni a számla és az alapjául szolgáló ügylet között annak érdekében, hogy lehetővé váljon annak ellenőrzése, hogy a számla tükrözi-e a létrejött termékbeszerzést vagy igénybe vett szolgáltatást. Ez a kapcsolat akkor megbízható, ha az igazoló dokumentumok és a feldolgozott tranzakciók közötti kapcsolat könnyen követhető és tükrözi a ténylegesen bekövetkezett folyamatokat. Az eljárás eredményeként az adólevonási jogot érvényesítő adóalanynál a gazdasági eseményt nem kizárólag az általa befogadott számla dokumentálja, a számla általában csupán egyetlen dokumentum az egyazon tranzakcióhoz kapcsolódó és azt dokumentáló több dokumentum közül (például megrendelés, szerződés, fuvarokmány, bankkivonat, fizetési felszólítás, stb.).

28. Az adólevonási jog gyakorlásához az Áfa tv. a számlán kívül nem nevesít egyéb tárgyi feltételt, azonban a számlának az ügylet valós teljesítését kell tanúsítania. Az Áfa tv. 168/A. § (2) bekezdésében említett üzleti ellenőrzési eljárást alkalmazó adóalany, illetve ezen előírástól függetlenül, az üzleti életben szokásos gondosságot tanúsító adóalany (lásd az útmutató további részeiben) rendelkezik a részére teljesített ügyletekre, általa befogadott számlákra vonatkozó konkrét, ellenőrizhető, valós adatokkal, bizonylatokkal, amelyek alátámaszthatják, hogy a számlán feltüntetett termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás ténylegesen megvalósult.

II. Fejezet

A számla módosítása

29. A kibocsátott számla módosítása számos okból szükségessé válhat. Módosítást indokolhat valamely utólag bekövetkezett körülmény, amelynek következtében a számlán feltüntetett adóalap, adó összege utólag módosul (Áfa tv. 77. §-ának esetei, például utólag adott árengedmény), valamint a számla „hibás” mivolta is (a számlán helytelenül került feltüntetésre az

adóalap és/vagy az adó összege, illetve egyéb adat). A módosítás járhat az adóalap, illetve adó összegének módosulásával, de történhet ezen értékek korrekciója nélkül, egyéb adatot érintő módosítással is.

30. A számla módosításának formájára, technikájára vonatkozóan nincs kötelező jogszabályi előírás.

a) Kézi kiállítású számla esetén a számla módosításának lehetséges módja például az eredeti számla érvénytelenítése és új számla kibocsátása; vagy számlával egy tekintet alá eső, önálló módosító okirat [Áfa tv. 168. § (2) bekezdés] kibocsátása; továbbá nem kifogásolható a számla adót, adóalapot nem érintő hibája esetén a rontott adat áthúzása (az eredetileg feltüntetett adat olvashatóságának megőrzése mellett) és a helyes adat alá-, fölé- vagy melléírása, a hiányzó adat pótlása, a javítást végző aláírása, a javítás időpontjának feltüntetése, minden számlapéldányon;

b) számítástechnikai eszköz útján kiállított („gépi”) számla esetén egyaránt elfogadható az eredeti számla érvénytelenítése és új számla kibocsátása, vagy számlával egy tekintet alá eső, önálló módosító okirat [Áfa tv. 168. § (2) bekezdés] kibocsátása;

a fenti módok közül tehát a konkrét eset körülményeire tekintettel a számlát módosítani szándékozó adóalany választhat. Lehetséges a kézi kiállítású számla gépi számlával történő módosítása, valamint ennek fordítottja is. Azonban arra nincs lehetőség, hogy a gépi számlát kézzel átírva javítsa az adóalany. A számlával egy tekintet alá eső okirat kötelező adattartalmát az Áfa tv. 170. §-a szabályozza [lásd korábban].

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

32. Az adólevonási jog szempontjából azt szükséges hangsúlyozni, hogy amennyiben a számla módosítása szükségessé válik – mert bármely okból nem tartalmazza vagy nem megfelelően tartalmazza az Áfa tv-ben előírt, kötelezően feltüntetendő adatokat, azaz „hibásnak” minősül –, úgy a számla megfelelő javítása, adattartalmának módosítása hiányában az adólevonási jog nem gyakorolható. Kivételt képeznek azok az esetek, amikor a számlakibocsátói oldalon felmerült okból (pl. a számlakibocsátó társaság időközben megszűnt) a számla módosítására, javítására már nincs lehetőség, de az adólevonási jog egyéb feltételei teljesülnek.

33. A fenti értelemben tehát akkor minősül „hibásnak” a számla, ha az Áfa tv. által meghatározott kötelező adatokat nem vagy nem megfelelő módon tartalmazza. A hiányzó vagy nem megfelelő, hibás adat érintheti az adóalapot, illetve az adó összegét, de a hibás jelleg adódhat ettől független okból is.

34. Amennyiben a kibocsátott számla hibásnak minősül, a számla módosításának van helye.

35. Amennyiben az adóalany a számla hibáját maga észleli, a hiba javítása, illetve a hiányzó adat pótlása érdekében kérnie kell a számla módosítását a számla kibocsátójától. Erre sor kerülhet az eredeti számla visszaküldésével vagy anélkül is (ettől eltérő az adóalap utólagos módosításának esete, amely nem valósulhat meg a számla visszaküldésével, mert a számla befogadásának mind az eredeti, mind a módosító bizonylattal rendelkeznie kell).

36. Amennyiben a számla módosítása az áthárított adót tartalmazó számla alapján adólevonási jogot érvényesítő adóalany által eredetileg levonható adó összegét érinti, abban az esetben az adóalanyak önadózás keretében a 37-38. pontokban foglaltak szerint kell eljárnia.

37. Ha a módosítás eredményeként az eredetileg levonható előzetesen felszámított adó összegét a számlamódosításból eredő különbözet csökkenti, az adóalany a különbözetet abban az adómegállapítási időszakban köteles a fizetendő adó összegét növelő tételként figyelembe venni, amelyben a különbözet alapjául szolgáló, az Áfa tv. 127. § (1) bekezdésében említett okiratot módosító vagy azt érvénytelenítő okirat az adóalany személyes rendelkezésére áll, de nem később, mint a módosító vagy érvénytelenítő okirat kibocsátásának hónapját követő hónap 15. napja [Áfa tv. 153/C. § (1) bekezdés a) pont].

38. Ha a változás eredményeként az eredetileg levonható előzetesen felszámított adó összegét a különbözet növeli, az adóalany – az adólevonási jog gyakorlása egyéb feltételeinek sérelme nélkül – a különbözetet legkorábban abban az adómegállapítási időszakban jogosult az előzetesen felszámított adó összegét növelő tételként figyelembe venni, amelyben személyes rendelkezésére áll a különbözet alapjául szolgáló, az Áfa tv. 127. § (1) bekezdésében említett okiratot módosító okirat [Áfa tv. 153/C. § (2) bekezdés].

39. Az adóhatóság adóellenőrzés és hatósági eljárás esetén a következők szerint jár el. Amennyiben az ellenőrzés megállapítása szerint a gazdasági esemény a számlában foglaltak szerint megtörtént, azonban a számla tévedésből az Áfa tv. által előírt, kötelezően szerepeltetendő adatok valamelyikét nem vagy helytelenül tartalmazza, az adóhatóság felhívja az adóalanyt a számla hibájának a kijavíttatására, illetve a hiányok pótoltatására. Amennyiben az adóalany – az adóhatóság adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 124. § (3)-(4) bekezdésének megfelelő felhívásának eleget téve – a valós adatok alapján az Áfa tv. rendelkezéseinek megfelelően módosított számlát az eljárás során, legkésőbb az észrevételezésre nyitva álló határidőn (azaz a jegyzőkönyv átadását, kézbesítését követő 30 napon) belül, illetve ha a módosító bizonylat önhibáján kívül nem állt, nem állhatott rendelkezésére, ez utóbbi esetben az adóhatóság határozatának véglegessé válásáig bemutatja, az adólevonási joga – az egyéb feltételek fennállása esetén – az adólevonási jog keletkezésének adó-megállapítási időszakára, illetve (a 40. pontban foglaltak figyelembevételével) az azt követő adó-megállapítási időszakra vonatkozóan sem korlátozható.

40. A 2016. január 1-jét megelőzően keletkezett levonási jog az Áfa tv. 2015. december 31-éig hatályos 153/A. § (1) bekezdéséből következően a keletkezési időpontját magában foglaló adó-megállapítási időszakban vagy az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) szerinti elévülési időn belül, egy későbbi adó-megállapítási időszakban érvényesíthető. Az Áfa tv. 299. § (2) bekezdése alapján a 2016. január 1-jén és az azt követően keletkezett levonási jog esetében az Áfa tv. 153/A. § (1) bekezdésének 2016. január 1-jétől hatályos előírása alkalmazandó. Utóbbi főszabálya szerint a levonható adónak az aktuális adómegállapítási időszakban való érvényesítésére az adólevonási jog keletkezésének évében (legkorábban az adólevonási jog keletkezésének adómegállapítási időszakában) és az azt követő naptári évben van lehetősége az adóalanynak (legfeljebb két éves időkorlát). A legfeljebb két éves időkorlátot túl, de még elévülési időn belül keletkezett levonható előzetesen felszámított adót az adóalany önellenőrzés keretében abban az időszakban érvényesítheti, amelyben a levonható adó keletkezett. (A főszabálytól eltérően a fordított adózás alá eső ügyletek, a

Közösségen belüli termékbeszerzés és az önadózással megfizetett import áfa vonatkozásában az előzetesen felszámított adó abban az adómegállapítási időszakban vonható le, amikor a fizetendő adót meg kell állapítani.)

41. Abban az esetben, ha az ügylet teljesítési időpontja hibásan kerül feltüntetésre a számlán és ezért a gazdasági esemény tényleges teljesítésének időpontja, valamint a számlában feltüntetett teljesítési időpont eltér, a tényleges teljesítés időpontja az irányadó.

42. Attól függetlenül, hogy a számlán szereplő, téves teljesítési időpont és a valós teljesítési időpont azonos adó-megállapítási időszakba esik-e vagy a téves teljesítési időpont a valósat megelőző adó-megállapítási időszakba tartozik, a levonási jog gyakorlásához szükséges a számla módosítása. A teljesítési időpont helyes feltüntetése, a számlamódosítás megtörténte esetén a levonási jog legkorábban a keletkezése szerinti adómegállapítási időszakban gyakorolható. Amennyiben a téves teljesítési időpont a valósat megelőző adó-megállapítási időszakba esett, az adólevonási jog gyakorlásának jogosulatlanságát a tényleges teljesítési időpont szerinti adó-megállapítási időszakot megelőző időszak(ok)ra vonatkozóan megállapítja az adóhatóság, ugyanakkor a konkrét körülmények (a számlamódosítás megtörténte) az alkalmazandó jogkövetkezmények meghatározása során (például késedelmi pótlék, adóbírság szükségessége) értékelést nyernek.

43. Ha a számla módosítása az adóalapot és/vagy az adó összegét érinti, az adóalany levonható adóját az adóhatóság a módosított számla figyelembevételével az adott ügylet tekintetében a valós adóalapra jutó helyes adókulccsal megállapított összegben elfogadja, kivéve, ha a módosítás eredményeként keletkező különbözet elszámolására az adóalany által önadózás keretében korábban már az Áfa tv. 153/C. §-ában (2013. december 31-éig az Áfa tv. 132. §-ában) foglaltaknak megfelelően sor került. Ez utóbbi esetben, tehát ha a számla módosítására sor került, és a különbözetet az adóalany az Áfa tv. 153/C. §-ában foglaltak szerint elszámolta, az eredeti („hibás”) számla szerinti előzetesen felszámított adó összegének erejéig levonási jogot gyakorolhat. Amennyiben a számla korrigálására nem kerül sor a fentiekkel összhangban, az adóhatóság a hibás számla teljes adótartalmára vonatkozóan – a hiba jellegétől függetlenül – megtagadhatja az adóalany adólevonási jogát.

44. Ezen túlmenően az adóalanyak a közigazgatási határozat véglegessé válását követően is lehetősége van az ellenőrzéssel lezárt időszak vonatkozásában új bizonyítékra hivatkozva az ellenőrzés megismétlését kérni, az Air. 92. § b) pontjában foglaltak alapján. Így kell eljárni abban az esetben is, ha az adóalany által korábban befogadott számlát a számlakibocsátó módosítja, azonban az Áfa tv. 153/C. §-ának alkalmazására, az ellenőrzéssel lezárt időszakra tekintettel, nincs lehetőség, feltéve, hogy az adóalany a korábbi ellenőrzés során mindent megtett annak érdekében, hogy az ellenőrzés alatt beszerezze a számlát módosító bizonylatot, de önhibáján kívül nem állt, nem állhatott rendelkezésére az említett dokumentum.

45. A számla azon adatainak hibái, hiányosságai, amelyek nem az Áfa tv. által előírt kötelező adattartalom (169. §) körébe tartoznak, az adólevonási jogot nem érintik. Következésképpen, az adólevonási jog – feltéve, hogy e jog gyakorlásának az Áfa tv. által előírt feltételei teljesülnek – más törvény által a számla (többlet)adattartalmára vonatkozóan előírt rendelkezések megsértése ellenére is gyakorolható.

III. Fejezet

Az adólevonásra jogosító számla ellenőrzése

46. Az Áfa tv. előírásai alapján az előzetesen felszámított általános forgalmi adó levonásba helyezésének együttesen megkívánt tartalmi feltételei közé tartozik egyebek mellett, hogy a számlát valós adóalany állítsa ki, a számlát az azon feltüntetett adóalany felek között végbement valós gazdasági eseményről állítsák ki, és a számla minden, az Áfa tv. által előírt kötelező adattartalom körébe tartozó adata helytálló legyen. Az alakilag a jogszabályi előírásoknak megfelelő számla csak abban az esetben jogosítja a számlabefogadó adóalanyt adólevonásra, ha az tartalmilag hiteles, annak minden adata valós és helytálló.

47. A gazdasági esemény vonatkozásában a termék értékesítését, szolgáltatás teljesítését igazoló tények, körülmények, bizonylatok alapján állapítható meg, hogy a számlában feltüntetett teljesítés a valóságban megtörtént-e és bizonyítható-e, valamint, hogy a termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást a számlán szállítóként szereplő adóalany teljesítette-e. A számla hitelességét az adóhatóság az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 80. §-ában foglaltak alapján az ellenőrzés során más adatokkal, tényekkel, körülményekkel összevetve, az Air. 58. § (4) bekezdése alapján a bizonyítékokat bizonyító erejüknek megfelelően értékelve állapítja meg.

48. Az adóalany az Áfa tv. 168/A. § (2) bekezdésében előírt üzleti ellenőrzési eljárására vonatkozó dokumentumokat adóhatósági ellenőrzés alkalmával köteles az adóhatóság rendelkezésére bocsátani, amely e dokumentumokat az adólevonási jog érvényesítése jogszerűségének megítélése során – azok bizonyítóerejét, hitelességét mérlegelve – figyelembe veszi.

3. A számlában feltüntetett gazdasági esemény

49. Ha a számlabefogadó a számlán feltüntetett terméket nem vásárolta meg, a szolgáltatást nem vette igénybe, azaz a felek között kötött szerződés színlelt szerződés, a számla nem alkalmas adólevonásra. Abban az esetben, amikor az adóhatóság bizonyítja, hogy a számlán feltüntetett gazdasági esemény egyáltalán nem valósult meg, mert az adóalany nem szerzett be terméket, nem vett igénybe szolgáltatást, nem teljesül az adólevonásnak az Áfa tv. 120. § a) pontja szerinti alapfeltétele, miszerint az előzetesen felszámított adó termék beszerzéséhez vagy szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódik. Ezekben az esetekben az adóhatóság a számlabefogadó adólevonási jogát megtagadja.

50. Az adóhatóság akkor is megtagadja az adóalany adólevonási jogát, ha az Art. 1. §-ában foglaltakra tekintettel megállapítja, hogy a felek között létrejött szerződés megkötésének alapvető, elsődleges célja, valós üzleti szándék és gyakorlatilag egyéb gazdasági racionalitás nélkül, az adójogszabályokban foglalt adókötelezettség megkerülése, kijátszása, jogosulatlan adóelőny elérése volt.

51. Az Art. 2. §-ában foglaltakra tekintettel az adóhatóság abban az esetben is megtagadja az adóalany adólevonási jogát, ha a valós gazdasági esemény tartalmilag nem azonos a számlában feltüntetett értékesítéssel, illetve szolgáltatással. A szerződést, ügyletet és más hasonló

cselekményt ugyanis az adóhatóság annak valódi tartalma szerint köteles minősíteni, és ennek megfelelően kell az adójogi konzekvenciákat levonni.

52. Azon esetekben, amikor a számlán feltüntetett mennyiség valótlan, az adóhatóság az ellenőrzési eljárás során tisztázza az ügylet valós gazdasági tartalmát, és ha a vizsgálat megállapítása szerint a gazdasági esemény megtörtént, de a számlában tévesen feltüntetettel ellentétben csak részben valósult meg (mennyiségi eltérés), a II. Fejezetben (A számla módosítása) fejezetben foglaltak szerint jár el.

4. Az előzetesen felszámított adót áthárító adóalany

53. Az adólevonási jog érvényesítésének alapvető feltétele, hogy a számlát létező, valós adóalany állítsa ki, ennek hiányában ugyanis az Áfa tv. 120. §-ában megfogalmazott alapfeltétel, az általános forgalmi adó másik adóalany által történő áthárítása, nem teljesül.

54. Az Áfa tv. 5. § (1) bekezdése a saját néven folytatott gazdasági tevékenységet írja elő az adóalanyiság feltételeként. Ebből következően eltérően alakul a számlakibocsátó minősítése természetes személy, valamint jogi személy adóalanyok esetén.

55. A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 3:89. § szerint [2014. március 15-ét megelőzően a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (a továbbiakban: Gt.) 2. § (1) bekezdése alapján] gazdasági társaság csak e törvényben meghatározott módon és formában alapítható. A számlakibocsátóként feltüntetett társaság jogalanyisága tehát az Áfa tv. által megkívánt saját név alatt folytatott gazdasági tevékenység, a Ptk. (Gt.) szabályai és a cégbírósi nyilvántartás adatai alapján bírálható el, és ennek tükrében vizsgálható a számlakibocsátó adóalanyisága.

56. A Ptk. 3:101. § (1) bekezdése [2014. március 15-ét megelőzően a Gt. 15. § (1) bekezdése] alapján a gazdasági társaság előtársaságként működhet a létesítő okirat ügyvédi vagy kamarai jogtanácsosi ellenjegyzésétől vagy közjegyzői okiratba foglalásától kezdődően a cégbírósi jogerős bejegyzése napjáig.

57. A cégnyilvántartásba történő bejegyzését kérő cég a nyilvántartásba-vételi kérelem benyújtásával egyidejűleg teljesíti az adóhatósághoz való bejelentkezési kötelezettségét is [Art. 1. melléklet 17.2. pont]. A cég adószámának megállapítása esetén az adóhatóság értesíti a cégbíróságot a cég adószámáról, ezen értesítést követően a cégbejegyzési kérelem adatai a cégbejegyzésbe kerülnek a „bejegyzés alatt” megjegyzés feltüntetésével [a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény (a továbbiakban: Ctv.) 44. § (4) bekezdés].

58. Az Art. 16. § (2) bekezdése alapján adóköteles tevékenységet csak az állami adó- és vámhatósághoz bejelentkezett, adószámmal rendelkező adózó folytathat.

59. Amennyiben a gazdasági társaság az adószám megállapítását megelőzően bocsát ki általános forgalmi adót tartalmazó számlát, a számla befogadója nem gyakorolhat adólevonási jogot ezen számla alapján, tekintettel arra, hogy nem teljesül az Áfa tv. 5. § (1) bekezdéséből következő azon feltétel, hogy jogképes, saját neve alatt gazdasági tevékenységet folytató

személy, szervezet (adóalany) hárítsa át az előzetesen felszámított adót az adólevonási jogot gyakorolni kívánó adóalanyra.

60. A cégbejegyzési eljárás időtartama alatt a társaság a saját nevében kötelezettségeket vállalhat, üzletszerű gazdasági tevékenységet folytathat, tehát a bejegyzését kérő társaság adóalanyként járhat el az előtársasági létszak során, az adószám megállapítását követően. Az adószám megállapítását követően az előtársaság „bejegyzés alatt” megjegyzéssel bejegyzésre kerül a cégnyilvántartásba, így közhiteles nyilvántartásban kereshető. A társaság ezen előtársasági időszakban kibocsátott számláján feltüntetett előzetesen felszámított adó az Áfa tv. által előírt feltételek teljesülése esetén levonható, attól függetlenül, hogy a cégbíróság utóbb a számlát kibocsátó társaság cégbejegyzési kérelmének eleget tesz vagy azt elutasítja.

61. A magát gazdasági társaságként feltüntető számlakibocsátó nem minősülhet adóalannak, ha a cégbírósághoz bejegyzési kérelmet nem nyújtott be, továbbá attól az időponttól kezdődően, hogy a bejegyzési kérelmét jogerősen elutasították [Ptk. 3:101. § (4) bekezdés, illetve 2014. március 14-ig Gt. 16. § (3) bekezdés]. Ezekben az esetekben ugyanis a társaság (előtársaság) az erről való tudomásszerzést követően saját nevében nem szerezhethet jogokat és nem vállalhat kötelezettségeket, illetve köteles működését haladéktalanul megszüntetni.

62. A gazdasági társaság a cégjegyzékből való jogerős törlése esetén nem minősül létező jogalannak, így adóalannak sem. Ezekben az esetekben – fogalmilag is – hiányzik a saját név alatt folytatott gazdasági tevékenység feltétele.

63. A 61-62. pontokban foglaltak szerinti nem valós adóalany nevében kibocsátott számla alapján adólevonási jog nem gyakorolható.

64. Nem alapozza meg az adólevonási jog megtagadását ugyanakkor önmagában az a körülmény, ha a számla kibocsátójának adószámát az adóhatóság a számla kiállításakor már véglegessé vált döntéssel törölte. Az adószám törlés ténye azonban az eset összes körülménye alapján az adókijátszás bizonyítékként értékelhető.

65. Az adólevonási jog megtagadását megalapozó esetnek tekinthető azonban az az eset, amikor a felszámolás alatt álló társaság nevében a felszámoló – erre vonatkozó – felhatalmazása nélkül más állít ki jogosulatlanul számlát. A csődeljárásról és felszámolási eljárásról szóló 1991. évi XLIX. törvény (a továbbiakban: Cstv.) 34. § (2) bekezdése szerint ugyanis a felszámolás kezdő időpontjától a gazdálkodó szervezet vagyonával kapcsolatos jognyilatkozatot csak a felszámoló tehet. Ha a számlák kiállítására a felszámolási eljárás megindítását követően került sor úgy, hogy a felszámolóbiztos a gazdasági tevékenység végzésére nem adott engedélyt, a társaság nevében bizonylatot, számlát nem állított ki, és erre nézve másnak sem adott meghatalmazást, a nevében kiállított számlák, illetve megkötött szerződések érvénytelenek. A felszámolás alatt állás ténye közhiteles nyilvántartásból ellenőrizhető.

66. A 65. pontban foglaltakkal azonos megítélés alá esik, ha egy társaság végelszámolás alá kerül, és a végelszámoló erre vonatkozó felhatalmazása nélkül más állít ki jogosulatlanul számlát. A Ctv. 98. § (2) bekezdése alapján ugyanis a végelszámolás kezdő időpontjában a cég vezető tisztségviselőjének megbízatása megszűnik, és ettől fogva a cég önálló képviseleti joggal rendelkező vezető tisztségviselőjének a végelszámoló minősül.

67. Természetes személy saját nevében folytatott gazdasági tevékenysége alapján adóalanynak minősül, függetlenül attól, hogy az adóhatóság nyilvántartásában nem szerepel, vagy megszűntként szerepel, azaz nem rendelkezik érvényes adószámmal, például azért, mert az egyéni vállalkozók nyilvántartásában nem található. vagy az adóalanyként való bejelentkezési kötelezettségét elmulasztotta. Így amennyiben – a számlán szereplő adatok alapján – beazonosítható természetes személy által, az Áfa tv. szerinti gazdasági tevékenységet végzőként kibocsátott számlán szereplő gazdasági esemény nem vitatott módon a számlán szereplő felek között teljesült, és a természetes személy adóalanyisága a gazdasági tevékenység folytatása révén megállapítható, a számlabefogadó adólevonási jogot érvényesíthet.

IV. Fejezet

A számlabefogadó mint az adókijátszás részese

68. Az adóalanyok alapvető joga, hogy amennyiben az ügylet teljesült, és az ügyletet tanúsító számla megfelel az Áfa tv. előírásainak, az általuk fizetendő áfából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, tehát az adólevonási jog főszabály szerint nem korlátozható.

69. Nem tagadható meg az adólevonási jog kizárólag olyan, a számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra alapozva, amelyről a számlabefogadó nem tudott, illetve nem tudhatott, arra ráhatása nem lehetett. Így többek között önmagában az a tény, hogy az érintett termékek, szolgáltatások korábbi és későbbi értékesítését terhelő áfát bevallották-e, befizették-e, nem befolyásolja az adóalany előzetesen megfizetett áfa levonásához való jogát. Nem tagadható meg az adólevonási jog kizárólag azon az alapon sem, hogy a számlatömb, melyből a kérdéses számlát kiállították, nem a számlakibocsátó által került megvásárlásra, illetőleg azt a számlakibocsátó szigorú számadású nyomtatványként nem vette nyilvántartásba. Az a körülmény, hogy a számlákon szereplő számlakibocsátó nem rendelkezett a szükséges munkaerővel, tárgyi eszközökkel, vagyonnal, vagy az ügyletet nem tüntette fel a könyvelésében, önmagában, más bizonyítékok hiányában, nem elegendő a számlát befogadó adóalany adólevonási jogának megtagadásához.

70. Megtagadható a számlabefogadó adólevonási joga ugyanakkor, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy az adóalany, akinek részére a levonási jogot megalapozó terméket értékesítették, illetve szolgáltatásokat nyújtották, tudta vagy tudnia kellett volna, hogy ezen ügylettel az eladó, illetve az értékesítési láncban valamely korábban vagy későbbiekben közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adókijátszásban vesz részt. Ebben az esetben ugyanis az adóalanyt ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni, függetlenül attól, hogy a termék általa történő továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e vagy sem.

71. Amennyiben például az adóhatóság megállapítja, hogy a számlán feltüntetett gazdasági esemény olyan módon teljesült, hogy a számlabefogadó adóalany a számlán feltüntetett termékeket, szolgáltatásokat ténylegesen megvásárolta, igénybe vette, azonban az ügyletet a számlán számlakibocsátóként feltüntetett adóalany nem teljesíthette, az adóhatóság abban az esetben tagadja meg a számlabefogadó adólevonási jogát, ha bizonyított, hogy a számlakibocsátó, vagy a számlázási láncolatban résztvevő más gazdasági szereplő adókijátszást követett el és

objektív körülményekre hivatkozva megállapítja, hogy a számlakibocsátó vagy a számlázási láncolatban közreműködő más gazdasági szereplő által elkövetett adókijátszásról a számlabefogadó is tudott, illetve tudnia kellett volna, vagy az adókijátszásnak maga is aktív alakítója volt, tevőlegesen lépett fel a jogellenes adóelőny megszerzése érdekében, alapvetően járult hozzá a mesterséges ügylet vagy ügyletek láncolatának kialakításához.

72. Az adólevonási jog érvényesítése érdekében az adóalany azonban nem hivatkozhat minden esetben, a körülményektől függetlenül arra, hogy e szabálytalanságokról nem tudott.

73. Az objektív körülmények, melyek alapján megállapítható, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az ügylettel, mellyel kapcsolatban a levonási jogot érvényesíteni kívánja, adókijátszásban vesz részt, számos tényezőtől állnak. Ezek a tényezők általános jelleggel nem sorolhatóak fel, az adóalany gazdasági tevékenységétől és az érintett gazdasági szektortól függően változhatnak.

74. Minden esetben döntő körülmény lehet azonban, hogy az ügylet időpontjában az adóalany tudatában lehetett-e az adókijátszás kockázatának. A lehetséges kockázatokról az adóalany értesülhet külső információkból, például az adóhatóságtól – ideértve az adóhatóság Art. 267. §-án alapuló tájékoztatását – vagy más hatóságoktól származó tájékoztatásokból, továbbá az adóalanyt érintő ellenőrzések során az adóalany egyes partnereire vonatkozóan lefolytatott kapcsolódó vizsgálatoknak az adóalany tudomására hozott eredményéből. Az adóalany hatóság általi tájékoztatása nem jelenti egyben azt, hogy egy későbbi adóellenőrzés során a tájékoztatást átvevő adóalany adólevonási joga minden további bizonyítás nélkül megtagadható, a tényállás teljes körű feltárásától a továbbiakban sem lehet eltekinteni. A tájékoztatásból származó információk figyelembevétele azonban minden olyan jövőbeli ügylet tekintetében indokolt, mely tárgya jellegében megegyezik a tájékoztatásban megjelölt ügylet tárgyával és az érintett számlázási lánc tájékoztatásban megjelölt – adókijátszással érintett – szereplői is azonosak.

75. Szintén értesülhet kockázatokról az érintett szektor adókijátszással való kiemelt fertőzőségével kapcsolatos sajtóhírekből, vagy tudomást szerezhet onnan is, ha olyan, a normál üzletmenettől eltérő ügyleteket tapasztal az érintett szektorban, ahol az eltérések mögött nincsenek üzleti megfontolások, magyarázatuk egyedül az áfa kijátszása lehet.

76. Amennyiben adókijátszás gyanújára utaló körülmények merülnek fel, a számlabefogadó adóalanynál a szokásos, általa meghatározott metodika szerinti üzleti ellenőrzési eljáráson túl további intézkedések megtétele lehet indokolt annak érdekében, hogy az adókijátszásban való részvétel lehetőségét kizárja, például azon körülményeket, tényeket, adatokat kontrollálja, amelyeket akár közvetlen az üzleti partnertől bekérve, akár más – a gazdaság valamennyi szereplője számára hozzáférhető – lehetőségek alkalmazásával megtehet. Ezen intézkedésekre vonatkozóan nem adható taxatív jellegű felsorolás, mindig az ügylet összes körülményének ismeretében határozható meg, hogy az adózónak az üzleti partnerére, a befogadott számlára, az ügylet teljesítésére vonatkozó tájékoztatói kötelezettsége során milyen intézkedéseket kell megtennie. Miután az ügyletkötés lényeges körülményeit és az érintett gazdasági szektort az ügyletben részt vevő felek szükségszerűen ismerik, így ennek tükrében ítéltető meg az is, hogy az adóalany ennek keretében felismerhette-e, hogy adókijátszás kockázata fennáll. Az e célból elvárható, ésszerű intézkedések mértékét, terjedelmét és eszközeit az adózónak mindig az adott ügy – számára is felismerhető – körülményei alapján kell tudnia megítélni és megválasztani.

77. Az adólevonási jog érvényesítéséhez általános jelleggel a szokásos, általuk meghatározott metodika szerinti üzleti ellenőrzési eljáráson túl – amennyiben az adókijátszás gyanúja nem merül fel – nem várhatóak el olyan intézkedések az adóalanyoktól, hogy ellenőrizzék, a számla kibocsátója rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, képes-e azok szállítására, áfa bevallási és fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, a számlakibocsátó bejelentette-e a munkavállalókat, ahogy az sem, hogy a számlabefogadó adóalany e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal. A szokásos üzleti gondosság körében minden esetben elvárható ugyanakkor az adóalanytól, hogy meggyőződjön arról, kivel köt szerződést, a szerződéses partnere képviselőjében a törvényes képviselője, avagy meghatalmazás birtokában ügyleti képviselő jár-e el. Továbbá amennyiben adókijátszásra utaló körülmények észlelhetők a konkrét ügylet kapcsán vagy akár általában az érintett gazdasági szektorban, az adóalanytól elvárható, hogy ésszerű intézkedéseket tegyen annak érdekében, hogy adókijátszásnak ne legyen részese, és részletesebben tájékozódjon partneréről, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni.

78. Az adólevonási jog érvényesítéséhez fűződő érdekeiken túlmenően, az adóalanyoknak a saját gazdasági tevékenységük biztonságos folytatása, követeléseik érvényesíthetősége, kötelezettségeik megfelelő teljesítése okán is érdekükben áll az üzleti életben elvárható, szokásos gondos eljárás tanúsítása. Abban az esetben is indokolt az adóalanytól a számlakibocsátó teljesítőképességéről, a munkát elvégző személyéről, szaktudásáról való meggyőződés, ha a szerződés teljesítése különleges szakértelmet kíván, vagy a szolgáltatás bizalmi jellegű. Ennek keretében jellemző, hogy a gondosan eljáró gazdasági szereplők olyan adatok, tények, körülmények felől tájékozódnak még a szerződéskötést megelőzően, mint hogy a leendő üzleti partner valóban képes-e a teljesítésre. E vonatkozásban – a konkrét ügylet körülményeitől függően, üzleti érdekeik szem előtt tartása érdekében – az sem kizárt, hogy több lehetséges partnertől is árajánlatot kérnek, és az árajánlatok kiértékelésénél a szállító megbízhatóságának kérdését is figyelembe veszik. A teljesítés során a gazdálkodók továbbá meggyőződnek az üzleti partnerük szerződésszerű teljesítéséről például a részükre leszállított termék, teljesített szolgáltatás mennyiségéről, minőségéről, a szállítás közben esetlegesen keletkezett sérülésekről, adott esetben biztosítást kötnek. A szerződésből fakadó követelések (így például a jótállás) érvényesítéséhez is elengedhetetlen, hogy az adóalany kontrollálja, hogy a szerződéses partnere létező jogalany-e és a nevében az arra jogosult köt-e szerződést. A későbbi jogviták elkerülése érdekében a szerződésből fakadó kötelezettségei teljesítése során, így az ellenérték kiegyenlítésekor is elemi érdeke a gazdálkodónak, hogy megbizonyosodjon arról, hogy az ellenérték kiegyenlítését megalapozó kötelezettségeit a partner (értékesítő, szolgáltatásnyújtó) teljesítette, valamint arról, hogy az arra jogosultnak egyenlíti-e ki a vételárat.

79. Az adóalany 76-78. pontok szerinti tájékozódását segíti, hogy az adóhatóság honlapján egy egyszerű lekérdezéssel ellenőrizhető a leendő partner adószámának érvényessége, de akár az is, hogy a számlakibocsátó rendelkezik-e és szám szerint mennyi alkalmazottal, rendelkezik-e közösségi adószámmal, 180 napon túli, illetve jelentős összegű adótartozással, végrehajtási eljárás van-e folyamatban vele szemben, foglalkoztatott-e be nem jelentett alkalmazottat, ha áfa bevallási kötelezettségének több mint két – egymást követő, a rá irányadó – bevallási időszakon keresztül nem tett eleget, vagy akár az, hogy a köztartozásmentes adózók adatbázisában szerepel-e, továbbá megtekinthetők az egyéni vállalkozó üzleti partner bevételi, jövedelmi adatai is. Az előzőek mellett – az Art. 259. §-ában foglaltak alapján – az adóalany hozzáférhet az általa

befogadott számlák tekintetében más adózó által az Áfa tv. 10. számú melléklete alapján teljesített általános forgalmi adó összesítő jelentés adataihoz. További információforrás lehet a gazdasági szereplők számára a nyilvános és közhiteles cégnyilvántartás, illetve a szintén nyilvános kamarai nyilvántartás is. A gazdasági kamarákról szóló 1999. évi CXXI. törvény 8/A. § (1) bekezdése alapján a cégbejegyzésre kötelezett gazdálkodó szervezet a cégjegyzékbe való bejegyzését, az egyéni vállalkozó a külön jogszabályban meghatározott bejelentés alapján történő nyilvántartásba vételét követő öt munkanapon belül köteles a székhelye szerint illetékes területi gazdasági kamaránál a kamarai nyilvántartásba való bejegyzését kérni. A kamarai nyilvántartás a cégjegyzékben szereplő adatok mellett kötelező jelleggel tartalmazza a főtevékenységgel egyetemben a ténylegesen végzett tevékenységeket is, illetve az országos gazdasági kamara alapszabályában megállapított önkéntes adatszolgáltatáson alapuló további adatokat, ezáltal elősegítve az üzleti forgalom biztonságát mind a vállalkozások egymás közötti, mind a vállalkozások és a fogyasztók közötti szerződéses kapcsolatban. Ezek között említhető a foglalkoztatottak statisztikai létszáma, a nettó árbevétel, a külkereskedelmi tevékenység végzésének ténye, a vállalkozás honlapcíme.

80. Az adólevonási jogot gyakorolni kívánó adóalanytól az adókijátszásban való részvétel elkerülése érdekében elvárható ésszerű intézkedések meghatározása mindig az adott ügy körülményeitől függ. Amennyiben azonban az adóalany, az adókijátszás kockázatának ismeretében nem tesz az adott ügyben ésszerűen elvárható intézkedéseket, a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében nem tájékozódik azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni, igénybe venni, az adóhatóság e körülményekre hivatkozva az adólevonási jogot megtagadhatja, amennyiben az értékesítési láncban elkövetett adókijátszás bizonyítást nyer.

V. Fejezet **Záró rendelkezés**

81. Az útmutató a kiadmányozás napját követő 3. munkanaptól érvényes.

82. Az útmutató érvényessége kezdetének napjától érvénytelen a Nemzeti Adó- és Vámhivatal által kiadott 3012/2017. útmutató.

Budapest, 2018. november 8.

dr. Sors László
a Nemzeti Adó- és Vámhivatal vezetője