

JOGI ÉS INFORMATIKAI ESZKÖZÖK AZ ÁFA-VISSZAÉLÉSEK MEGAKADÁLYOZÁSÁRA*

PARDAVI László
egyetemi docens (SZE DF ÁJK)

Az Európai Unió hozzáadott-értékadó (héta) rendszere 1992 óta¹ átmeneti szabályokon nyugszik, melyek lényege, hogy a vállalkozások közötti termékértékesítések esetén az áruk tagállami határokon kívüli értékesítését két szakaszra bontja: a tagállamon belüli adómentes ügyletre és a rendeltetési hely szerinti tagállam adóköteles beszerzésére. Ez a rendszer számos adócsalással kapcsolatos kockázatot eredményez, melyekkel kapcsolatos egyes problémák megoldására az Európai Számvevőszék 2015-ben kiadta 24. számú különjelentését,² melynek címe „A Közösségen belüli héacsalás kezelése: fokozottabb fellépésre van szükség”.

Az Európai Unió Bizottsága által 2017-ben készített jelentés³ is súlyos problémának tartja az Uniót és a tagállamok adóbevételeit megrövidítő csalásokat.

Tanulmányomban ennek kapcsán a 2013-2019 között az áfa adórés mérséklésére Magyarországon újonnan bevezetett jogi megoldásokat kívánom bemutatni.

1. Bevezetés

A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) rendszeresen foglalkozik a nemzetközi gazdaság digitalizációjával kapcsolatos kérdésekkel is. 2013-

* Jelen tanulmány a konferencián „Az adójogi szabályozásban az általános forgalmi adóval kapcsolatos visszaélések megakadályozására alkalmazott jogi és informatikai eszközök” címmel elhangzott előadás szerkesztett változata.

¹ A Tanács 91/680/EGK irányelve (1991. december 16.) a hozzáadottértékadó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról, tekintettel a fiskális határok megszüntetésére.

² https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_HU.pdf

³ A Bizottság jelentése a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek az 1553/89/EGK, Euratom rendelet 12. cikke szerinti nyolcadik jelentés a héa beszédésére és ellenőrzésére alkalmazott eljárásokról. Brüsszel, 2017. 12. 18. COM(2017)780 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2017_report_vat_collection_control_procedures_hu.pdf

ban észrevételeket kért a gazdaság digitalizációja során felmerülő adóügyi kihívások lehetséges megoldásairól szóló nyilvános konzultációs dokumentumban azonosított kulcsfontosságú kérdésekről. A G20/OECD BEPS 2013. évi cselekvési tervén alapuló a „Digitális gazdaság adóügyi kihívásainak kezelése” című 1. intézkedés (BEPS 1) szóló 2015. évi záró jelentés még nem a Héa kérdésekre fókuszál, de a „A HÉA/GST tényleges beszedésének mechanizmusainak kialakítása és működtetése olyan esetekben, amikor a szállító nem az adózás joghatósága alatt található” című a jelentés már a HÉA/GST hatékony beszedésének szabályaira és mechanizmusaira összpontosít.⁴

A 2017. április 12–14. között Párizsban tartott 4. Globális Héa-Fórumon elfogadott iránymutatásokkal⁵ kíván segítséget, valamint szabályozási kereteket adni a tagállami adóhatóságok számára, hogy igazodni tudjanak a nemzetközi kereskedelemben megjelenő digitális kihívásokkal. Az iránymutatások jövőbeni céljai között már szerepel a szabályozási környezet hozzáigazítása a technológiai kihívásokhoz. De az adócsalások és -elkerülések megakadályozása érdekében az iránymutatások 4. fejezetében csak a nemzeti adóhatóságok kölcsönös együttműködését, információcserét és egyéb, az adóhatóságok közötti kommunikációt lehetővé tevő intézkedések bevezetését szorgalmazza.

A 2019 márciusában tartott 5. Globális Héa-Fórumon már az online kereskedelemmel kapcsolatos jelentést⁶ is elfogadták. Ebben többek között a megvizsgálják a teljes HÉA/GST rendszert mind az adóhatóságok, mind a digitális platformok szempontjából, különös tekintettel az ilyen rendszer működésére az alacsony áron behozott importokhoz kapcsolódó online értékesítésekénél. De nem törekszik a nemzeti jogszabályokkal kapcsolatos elvárások megfogalmazására, csak a lehetséges megközelítéseket mutatja be.

Az Európai Uniónak és tagállamainak is jelentős érdeke fűződik ahhoz, hogy a héa-bevételek ne csorbuljanak. Az Európai Számvevőszék fentebb hivatkozott különjelentésében az Európai adatai alapján csak a bünszervezetek csalásai miatti éves bevételkiesés mértékét évi 40-60 milliárd euróra becsüli. A Bizottság jelentése szerint a Közösséget ért héabevétel-kiesés (adórés) 2015-ben 152 milliárd EUR-nak felelt meg.

Az Adóügyi és Vámuniós Főigazgatóság 24. sz. jelentése⁷ szerint Magyarországon 2017-ben a meg nem fizetett áfa összege mintegy 1893 millió euró (mai árfolyamon mintegy 643,6 milliárd forint) volt, mely 13,9% áfahiányt jelent. Ez egyébként kissé rosszabb az uniós tagállamok átlagánál, mely 2017-ben 10,1% volt.

Ebben a jelentésben a Bizottság ajánlások formájában kitért arra is, hogy milyen intézkedéseket kellene az Uniónak és tagállamoknak bevezetniük. Ezek a következők voltak:

⁴ <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf>

⁵ OECD: *International VAT/GST Guidelines*. Paris, OECD Publishing, 2017. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

⁶ *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. <http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>

⁷ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en 19., 2.5. táblázat.

„A Bizottság:

- a) kezdeményezze a tagállamok összehangolt erőfeszítését annak érdekében, hogy létrehozzák a Közösségen belüli héacsalásra vonatkozó statisztikai adatok gyűjtésének közös rendszerét;
- b) javasoljon a vám- és adóügyi adatok közötti eredményes keresztellenőrzéseket lehetővé tevő jogszabály-módosításokat;
- c) kezdeményező szerepet vállalva ösztönözze a tagállamokat az Eurofisc hiányosságainak kezelésére;
- d) ösztönözze a tagállamokat a fordított adózással kapcsolatos politikájuk jobb összehangolására;
- e) a közigazgatási együttműködési keret értékelése során összpontosítson a megkeresésekre adott tagállami válaszok időszerűségének, a VIES megbízhatóságának és a közigazgatási együttműködésről szóló korábbi jelentéseiben szereplő megállapítások hasznosulás-vizsgálatának javítására;
- f) a tagállamokkal együttműködve távolítsa el a közigazgatási, igazságügyi és bűnüldöző hatóságok közötti nemzeti és uniós szintű információcsere útjában álló jogi akadályokat. Konkrétan az OLAF és az Europol kapjanak hozzáférést a VIES és az Eurofisc adataihoz, és a tagállamok részesüljenek az általuk szolgáltatott információk előnyeiből.
- g) tagállamok küzdjenek eredményes visszatartó erejű intézkedésekkel az Európai Unió pénzügyi érdekeit sértő illegális tevékenységek ellen.

A Tanács konkrétan:

- a) hagyja jóvá az egyetemleges felelősségről szóló bizottsági javaslatot;
- b) hatalmazza fel a Bizottságot, hogy tárgyaljon kölcsönös segítségnyújtási megállapodásokról azokkal az országokkal, ahol a legtöbb digitális szolgáltató letelepedési helye van és írja alá ezeket a megállapodásokat

Az Európai Unió pénzügyi érdekeinek eredményes védelme érdekében az Európai Parlament és a Tanács:

- a) vonja a héát a csalás elleni küzdelemről szóló irányelv (a PIF-irányelv) és az Európai Ügyészségről szóló rendelet hatálya alá;
- b) adjon egyértelmű hatáskört és eszközöket az OLAF-nak a Közösségen belüli héacsalás kivizsgálására.”⁸

2. A hazai szabályozás eredményei

Magyarország is érdekelt az áfa minél hatékonyabb beszedésében és ennek érdekében az elmúlt öt évben – a Bizottság jelentésének szóhasználatával – eredményes és visszatartó erejű intézkedéseket hozott, melyek egy része információ-technológiai eszközök

⁸ A Bizottság jelentése a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek az 1553/89/EGK, Euratom rendelet 12. cikke szerinti nyolcadik jelentés a héa beszedésére és ellenőrzésére alkalmazott eljárásokról. Brüsszel, 2017. 12. 18. COM(2017)780 final 9–10. o. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2017_report_vat_collection_control_procedures_hu.pdf

jogi alkalmazásával valósult meg. Dolgozatomban ezek közül is csak a legjelentősebbeknek gondoltakat tekintem át, a teljesség igénye nélkül.

A magyar pénzügyi kormányzat hosszú évek óta arra törekszik, hogy növelje az adóbeszedés hatékonyságát és ebből következően az adóbevételeket is. Ennek során fel kell lépnie a magyar fekete, vagy más néven rejtett gazdaság ellen is, mely egyrészt és elsősorban az általános forgalmi adó (áfa) bevételeinek eltitkolásával, másrészt a jogosulatlan áfa-levonásokkal és -visszaigénylésekkel károsítja meg az államháztartást, másrészt indokolatlan és – az adó mértéke miatt – jelentős versenyelőnyhöz juttatja a tisztességtelen adózókat.⁹ Az áfa ügyében az elmúlt években hozott állami lépések jelentős – és talán nem is várt – eredményekkel jártak.

Az adócsalás elleni fellépés hazánkban jelenleg két utat követ. Az egyik az adóbevételek felderítése és ezek minél nagyobb hatékonyságú beszedése, a másik az adólevonások jogosulatlan igénybevétele elleni védekezés. Miután Magyarországon az áfa adó-nemben – a termékimport áfáját kivéve – az önadózási adómegállapítási mód dominál, ezért a magyar állam az adóbevallás, az ellenőrzés, az áfakulcsok és a szankciórendszer változtatásával igyekszik felvenni a harcot az adócsalás és az adókikerülés ellen.¹⁰

Az első látványos lépés még az APEH idején történt, mikor 2009. október 1-jétől új – ÁNYK néven – alkalmazott keretprogram használatát vezette be az elektronikus (köztük az áfa) adóbevallások alkalmazásához. 2013-ban sor került az áfabevallás M lapja bevezetésére is (belföldi összesítő jelentés), mely már pontos számlaadatokat szolgáltat az adóhatóságnak. Az ehhez szükséges informatikai fejlesztések aztán további lépések megtételére is adtak lehetőséget.

3. Az online pénztárgépek bevezetése

Magyarországon az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban Áfa tv.) 159. és 166. §-ai alapján az adóalany termékértékesítéséről vagy szolgáltatásnyújtásáról számla vagy nyugta kibocsátására köteles. Az utóbbira akkor kerülhet csak sor, ha az adóalany a törvény rendelkezéseinél fogva nem köteles számlát kiállítani. Az adóhatóság ellenőrzési tapasztalatai szerint a számla- és nyugtaadási kötelezettség teljesítésével kapcsolatban számos mulasztás és visszaélés történt, ezért volt szükséges az ezzel kapcsolatos szabályozás átvizsgálása.

A kormány a 2013. évi költségvetés egyenlegét javító intézkedésekkel kapcsolatos feladatokról szóló 1457/2012. (X. 19.) Korm. határozatban döntött arról, hogy meg kell vizsgálni és elő kell készíteni a pénztárgépek állami adóhatósággal történő összekötését. Ennek következtében az Országgyűlés az egyes törvényeknek a központi költségvetésről szóló törvény megalapozásával összefüggő, valamint egyéb célú módosításáról szóló 2012. évi CCVIII. törvénnyel módosította az áfatörvényt, kiegészítve azt egy új

⁹ Magyarországon a Randstadt Holding 'Flexibility at Work 2014' felmérése szerint a GDP 22,1%-át érinti a feketegazdaság. <http://www.randstad.hu/hirek/delkelet-europai-szinten-a-magyar-feketemunka>

¹⁰ Ld. részletesebben: László PARDAVI: New Tools Against VAT Fraud in Hungary. In: Vladimír BABČAK – Anna ROMÁNOVÁ – Ivana VOJNÍKOVÁ (szerk.): *Danové právo vs danové podvody a danové úniky Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion*. Košice, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Kosiciach, 2015. 113–123.

178. § (1a) bekezdéssel, mely lehetővé tette olyan jogszabály alkotását, mely előírhatta, hogy a nyugta-kibocsátási kötelezettség megvalósítására szolgáló pénztárgép működését az állami adóhatóság hírközlő eszköz és rendszer útján felügyelje. A 1059/2013. (II. 13.) Korm. határozat a Nemzeti Adó- és Vámhivatallal online adatkapcsolatra képes pénztárgépek bevezetéséről szóló határozatában az új pénztárgépek bevezetését szabályozta. Ezek kötelező alkalmazási időpontjaként 2013. május 1-jét határozták meg, a hagyományos pénztárgépek szankció nélküli használatát pedig 2013. június 30-ig engedték. Azonban a felmerülő technikai nehézségek miatt, a határidőt 2013. szeptember 1-re meghosszabbították.¹¹

Az új pénztárgépekkel kapcsolatos követelményeket a 48/2013. (XI. 15.) NGKM rendelet határozta meg. A kasszák és a rendszer sajátossága abban áll, hogy egyes adóalanyok (például a kiskereskedők, a gyógyszertárak, vendéglátási tevékenységet folytatót, utazási irodák, javítási tevékenységet folytatók stb.) nyugtaadási kötelezettségüknek kizárólag online pénztárgéppel tehetnek eleget.

Az online pénztárgép tulajdonképpen két fő egységből áll. Az egyik egy hagyományos pénztárgép kinézetű és funkciójú egység, míg a másik az ún. adóügyi ellenőrző egység (a továbbiakban röviden: AEE). Az AEE a nyugták kinyomtatásával egyidejűleg a rajtuk szereplő adatokat egy elektronikus naplóban rögzíti, mely adatokat az adóhatóság az online kapcsolat segítségével bármikor és közvetlenül – az adózó engedélye és közreműködése nélkül is – ellenőrizheti, lekérdezheti. Az AEE naponta legalább egyszer az elektronikus naplót lezárja, ennek során digitális aláírással látja el és ezt egy online kapcsolat segítségével elküldi a NAV rendelkezése alatt álló szerverre. Ezeket az adatokat az adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. tv. (a továbbiakban: új Art.) keretei között az adózók kötelezettségeinek ellenőrzésére használhatja fel. Az adóhatóságnak arra is nyílik informatikai és jogi lehetősége, hogy a nyugtaadási kötelezettség megvalósítására szolgáló pénztárgép működését hírközlő eszköz és rendszer (online rendszer) útján rendszeresen, de akár alkalmasszerűen is felügyelje. Az adóhatóság megteheti például, hogy a revizor előre bejelentett időpontban tartott próbavásárlásakor figyelje a nyugtaadási kötelezettség teljesítését, anélkül, hogy a revizor a vásárlást követően felfedné magát.

Természetesen az rendszer működése során keletkező adatbázis alkalmas arra is, hogy az adóhatóság az adózó tevékenységét egyes időszakokra vonatkozóan elemezze és összehasonlítsa. Például rákérdezzen arra, hogy az előző év azonos időszakában miért volt lényegesen kevesebb az adózó bevétele, mint a pénztárgép bevezetése után.

További kérdés, hogy látszanak-e a bevezetés eredményei. Nos, úgy tűnik, hogy igen. Varga Mihály az egykori Nemzetgazdasági Minisztériumot vezető miniszter 2015. március 7-én adott nyilatkozata szerint¹² 2014 évben több mint 180 ezer kereskedő használta a pénztárgépeket és 250 milliárd forinttal több áfát vallottak be a kereskedelmi ágazatban működő cégek, mint egy évvel korábban. Az online pénztárgépek

¹¹ A Kormány 1315/2013. (VI. 12.) Korm. határozata A Nemzeti Adó- és Vámhivatallal online adatkapcsolatra képes pénztárgépek bevezetésének ütemezéséről szóló 1059/2013. (II. 13.) Korm. határozat módosításáról.

¹² <http://www.kormany.hu/hu/nemzetgazdasagi-miniszterium/hirek>

sikere miatt a kormány még 2015-ben a szolgáltatói szektor számára is kötelezővé tette az elektronikus pénztárgépek használatát. 2018. július 1-jétől pedig az automata berendezésekben (jellemzően az ital- és ételautomatákban) is kötelező a NAV szervereivel kapcsolatban álló automata felügyeleti egység alkalmazása.

4. Az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer (EKÁER)

Magyarország a Héa irányelvvel¹³ összhangban a termékek Közösségben belüli és a Közösség területén kívülre történő értékesítése esetén nem számít fel forgalmi adót.¹⁴ Azonban ezekben az esetekben is biztosítja az áfa levonását illetve visszaigénylését.¹⁵ A schengeni egyezmény (1985. jún. 14.) azonban eltörölte a tagállamok közötti belső határokat, ezzel a magyar adóhatóság számára a közösségi értékesítés és beszerzés esetében szinte ellenőrizhetlenné vált, hogy a termék ténylegesen belép-e Magyarország területére, vagy elhagyja-e azt, sőt az is, hogy valós ügyletről van-e szó. Az áruk közösségi beszerzése és a termékimport esetén pedig további kérdés, hogy az áru belépését bejelentik-e az adóhatósághoz (vámhatósághoz) és ezzel együtt eleget tesznek-e az adózók áfabevallási és -megfizetési kötelezettségüknek, vagy az árukat adózatlanul értékesítik tovább vagy hozzák forgalomba, ezzel károkat okozva a költségvetésnek. A magas áfa nélküli alacsonyabb belföldi eladási ár pedig a tisztességes adóalanyoknak jelentős versenyhátrányt is teremt.

A jelenség jogi háttere az uniós normákban található. A 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja előírja, hogy az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát. Ez a számlán kívüli igazolást meg nem követelő rendelkezés az adócsalók számára óriási lehetőséget nyitott, mely számukra lehetővé tette, hogy fiktív ügyleteik után levonják vagy vissza is igényeljék ez ebből a szempontból vonzóan magas mértékű, 27 százalékos áfát.

A magyar állam ezen visszaélések ellenszerét kezdetben az ellenőrzések fokozásában és az ellenőrzési gyakorlat irányelvekkel történő egységes szabályozásában látta. A Pénzügyminisztérium észlelve a jogalkalmazási problémát, az általa kiadott 7003/2002. (PK. 21.) PM. számú irányelvben próbálta még a régi áfatörvény (1992. évi LXXIV. törvény, mely 2007. december 31-ig volt hatályban) 44. § (5) bekezdését¹⁶ értelmezni. Ennek során a bizonylattal kapcsolatos előírások betartásának és az ügylet egyéb körülményeinek – mint a számlakibocsátó adóalanyiségának, számlában

¹³ A Tanács 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről.

¹⁴ Áfa tv. 89. §, 98. §.

¹⁵ Áfa tv. VII. fejezet.

¹⁶ „A számlában, az egyszerűsített számlában feltüntetett adatok valódiságáért a kibocsátó a felelős. A bizonylatban vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán az a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el.”

feltüntetett gazdasági esemény fiktivitásának, valamint annak, hogy a gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között jött létre – tulajdonított jelentőséget. Már ebből a rövid ismertetőből is könnyen megállapítható, hogy itt a hivatkozott 44. § (5) bekezdésnek széleskörű kiterjesztéséről van szó, mely nem felelt meg a magyar alkotmányos előírásoknak, tekintettel arra, hogy a minisztériumi irányelvek Magyarországon nem minősülnek jogszabálynak, így jogokat és a kötelezettségeket sem állapíthatnak meg. Ezért aztán ezt az irányelvet a jogalkotásról szóló 2010. CXIII. tv. 47. §-a alapján visszavonták, de az alábbiakkal igazoltan úgy tűnik, hogy az adóhatóság gyakorlatában még tovább él.

Az adóhatóság az áfa-visszaigénylés kiutalás előtti ellenőrzésére is kiadott egy 7012/1997 (AEÉ 13.) APEH irányelvet, melyet 2008. november 21-től a 7006/2008. (AEÉ 12.) APEH irányelv váltott fel. Ezek az irányelvek az áfa-levonással kapcsolatban megismétlik a PM irányelvben foglaltakat, ezért ugyanolyan kiterjesztő jogértelmezést tartalmaznak, mint maga PM irányelv, azzal a lényeges különbséggel, hogy a kiutalás előtti áfa-ellenőrzések elvégzésének elősegítésére 7006/2008. (AEÉ 12.) APEH irányelv még napjainkban is hatályban van.

Az adóhatóság ezen ellenőrzési gyakorlata és az ezt elfogadó bírósági ítéletek azonban 2012-ben az Európai Unió Bírósága előtt nagyrészt az Európai Unió jogával ellentétesnek bizonyultak.

A C-80/11 és C-142/11 sz. egyesített ügyekben hozott ítélet 2012. június 21-én (Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet) és a C-324/11. sz. ügy („Tóth ügy”) 2012. szeptember 6-án rámutatott arra, hogy az adóhatósági és az ítélkezési gyakorlat is felülvizsgálatra szorul, ugyanis nem az adózó, hanem az adóhatóság köteles objektív körülmények alapján bizonyítani azt, hogy az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.¹⁷

A tagállamok közötti vámhatárok, az azokon egykor megvalósított ellenőrzés hiánya és két fentebb bemutatott és több más ítélet konklúziója nagymértékben akadályozta az adóhatóság sikeres és hatékony eljárását, ezért a magyar állam egy új ellenőrzési rendszer, az EKÁER megteremtésével próbált a gazdaság kifelhérítése, valamint az áfa-levonások és -visszaigénylések ellenőrzése körében előre lépni. Az EKÁER-t 2005. január 1-től kell alkalmazni.

A rendszer célja az, hogy adóhatóság képes legyen a termékek, áruk útját nyomon követni, biztosítva az árukhoz kapcsolódó közterhek megfizetését és/vagy az áfa jogszerű levonásának ellenőrzését. A rendszer ezen felül az élelmiszerbiztonsági szabályok betartásának is egyik alkalmas eszköze.

Magyarországon az autópályák, autoutak és főutak használatáért a közúti fuvarozóknak díjat kell fizetni. Az autópályák, autoutak és főutak használatáért fizetendő,

¹⁷ Ld. részletesebben: László PARDÁVI: Right to the deduct. The role of the judgments of the Court of Justice of the European Union in the application of the Hungarian Law on VAT. In: A. N. KOSTUKOV (ed.): *Problems of Application of Tax Law in Central and Eastern European Countries*. Omsk, F. M. Dostoevsky State University, 2013. 277–284.

megtett úttal arányos díjról szóló 2013. évi LXVII. törvény által felállított ellenőrző rendszer kameráival (HU-GO) alkalmas az áruk fuvarozásának ellenőrzésére is, ezért a már adott technikai hátteret kellett megfelelő jogi eszközökkel összekapcsolni.

Az EKÁER bevezetéséhez szükséges törvényi felhatalmazást az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (rég Art.) módosításai adták meg, melyeket az új Art XI. fejezete is megerősít. Az EKÁER működésével kapcsolatos részletes szabályokat pedig jelenleg is az Elektronikus Közúti Áruforgalmi Ellenőrző Rendszer működéséről szóló 5/2015. (II. 27.) NGM rendelet (a továbbiakban: R.) tartalmazza.

Az R. tárgyi hatálya az útdíjköteles járművel végzett és közúti fuvarozással járó, az Európai Unió más tagállamából belföldre irányuló, Közösségen belüli termékbeszerzésre vagy egyéb célú behozatalra, a belföldről az Európai Unió más tagállamába irányuló termékértékesítésre vagy egyéb célú kivitelre, továbbá a belföldön nem közvetlen végfelhasználó részére történő első általános forgalmi adóköteles termékértékesítésre terjed ki. A közúti fuvarozást – legyen az saját áru szállítása, vagy más részére történő árutovábbítás – néhány kivételtől eltekintve csak EKÁER-szám¹⁸ birtokában lehet végezni. Az EKÁER-szám megállapítása érdekében az adózó elektronikus felületen köteles bejelentést tenni az adóhatósághoz.

A bejelentésben meglehetősen sok adatot kell az adóhatóság tudomására hozni, mellyel a jogalkotó célja nyilván a termék és a fuvarozásban résztvevők aggálytalan azonosítása lehet, azonban a túlzott adminisztráció nem hat ösztönzőleg az adózókra. A legfontosabb bejelentendő adatok a feladó és címzett adatai, a felrakodás és kirakodás helye és ideje, a fuvarozást teljesítő gépjármű forgalmi rendszáma, az EKÁER-számhoz tartozó termékek meghatározása, a közúti fuvarozás oka (termékértékesítés, beszerzés stb.). Az ún. kockázatos termékek (melyekre még visszatérek) beszerzésével és értékesítésével járó közúti fuvarozás esetén az áruk nettó értékét is meg kell adni. A bejelentés alapján az adóhatóság az EKÁER elektronikus felületén küldi meg a bejelentő számára a csak 15 napig érvényes EKÁER-számot.

2015. január 1-jei bevezetést követően március 20-ig 40 ezer ügyfél 1,5 millió ekaer-számot kért, de április elején ez a szám már meghaladta a 113 500-at. A március 20-ig a hatályos biztosítékadás keretében 1,026 milliárd forintot fizettek az érintettek,¹⁹ mely összeg április 7-ig 2,134 milliárd forintra emelkedett, továbbá 827,978 millió forintnyi bankgaranciát is teljesítettek a biztosítékadási kötelezettségük keretében az adózók. Az ellenőrzések is mehozták az eredményüket, mert egy hónap alatt mintegy másfél milliárd forinttal lett gazdagabb a költségvetés csak az adóhatóság által az elektronikus közúti áruforgalom-ellenőrzési rendszer kapcsán indított közúti ellenőrzések hatására. Az adóhatóság 2015-ben 7502 szállítmányt ellenőrzött, melyek közül 283 végződött infogoglalással a szabálytalanságok miatt. Az ingóságok becsült értéke közel egymilliárd forint volt. Emellett több mint félmilliárd forintnyi adó tartozást fizettek meg készpénzben az adósok.

¹⁸ Az EKÁER-szám azon termékegységet azonosítja, amelyet egy feladótól egy címzett részére, egy gépjárművel fuvaroznak a gépjármű adott útvonalon történő egyszeri mozgása során. R. 15. § (1).

¹⁹ <http://logisztika.com/a-nav-tajekoztaton-mutatta-be-az-ekaer-eredmenyeit/>

Az Európai Unió inkább jogi megoldást választott ezen probléma megoldására, ez pedig a HÉA irányelv végrehajtásáról szóló 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelettel²⁰ bevezetett vélelem alkalmazása az Európai Unióban a termékek kiszállításának igazolására.

5. Számlaadat-szolgáltatás

2016. január 1-jén a számlázó szoftverekkel kapcsolatban új követelmények léptek hatályba,²¹ melyek következményeként a programnak már „adóhatósági ellenőrzési adat-szolgáltatás” funkcióval kell rendelkeznie, mellyel adatexport végezhető. 2017. július 1-jétől a számlázó programmal kiállított és legalább 100.000,- Ft áthárított áfát tartalmazó számlákról a számlázó programnak adatot kell szolgáltatnia az adóhatóságnak.²² Ez az eljárás fejlődött aztán tovább a számlaadatok kötelező szolgáltatásra vonatkozó általános előírásokká. 2018. július 1-jétől a számlát befogadó adóalanyok a 100.000,- Ft áfa tartalmat mutató vagy azt meghaladó számlákról kellett adatot szolgáltatnia az adóhatóság felé.²³ Ez a szabályozás úgy módosul, hogy az adatszolgáltatási kötelezettség 2020. július 1-jétől kiterjed minden belföldi ügyletről belföldi áfa alany részére kiállított számlára, majd 2021. július 1-jétől pedig minden belföldi teljesítésű ügyletről kibocsátott számláról – függetlenül attól, hogy azt adóalany vagy nem adóalany részére állították ki – adatot kell szolgáltatni.²⁴ Ez adatszolgáltatás természetesen online módon történik, megfelelő szoftverek alkalmazásával. Az adóhatóság a rendelkezésére álló adatokból a közeljövőben (talán már 2021-ben) arra is képes lehet, hogy az adózók helyett készítsen áfa-bevallási tervezeteket, hasonlóan az SZJA tervezetekhez.

6. Egységes Ellenőrzési Állomány

A fentiek alapján világos tendenciaként látszik, hogy a jogalkotás az ellenőrzések mellett egyre inkább az adatok begyűjtésében és elemzésében látja az adóbeszedés hatékonyságának növelését és az adórés további csökkentését. Ennek során 2019. december 2-án megkezdték az új adóhatósági adatszolgáltatási rendszer kialakítását, melyet az OECD SAF-T (Standard Audit File – Tax) koncepciója alapján Egységes Ellenőrzési Állomány néven kívánnak valószínűleg 2021. január 1-jén hazánkban is bevezetni.²⁵ Ez tulajdonképpen az eddigi adóellenőrzés során bekért dokumentumok, adatok XML formátumú fájlakká való átalakítását és továbbítási kötelezettségét jelenti majd.

²⁰ A Tanács 282/2011/EU végrehajtási rendelete (2011. március 15.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról, 45a. cikk.

²¹ A számla és a nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák adóhatósági ellenőrzéséről szóló 23/2014. (VI. 30.) NGM rendelet 11/A. §.

²² Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. 31/B §. (2a) és 172. § (5a) bekezdések.

²³ Áfa tv. 317. §.

²⁴ Áfa tv. 338–339. §, 10. számú melléklet.

²⁵ https://www.nav.gov.hu/nav/ado/art/Felhivas_SAF_T_atatst20191202.html letöltve: 2020. 02. 15.

7. Összegzés

A Magyarországon bevezetett régebbi és újabb technikai előírások és adatszolgáltatási kötelezettségek az adóelkerülés ellen hatnak és az adórés csökkentését eredményezik. Az adóhatóság a rendelkezésére bocsátott megnövekedett mennyiségű adat összevetésével és elemzésével hatékonyabban láthatja el ellenőrzési feladatait. Az új adatszolgáltatási előírások visszahatnak az adózók vállalatirányítási, könyvvezetési és adminisztrációs teendőire és szabályzataira is, ezért érdemes ezeket az új adatszolgáltatási szabályok szerint átalakítaniuk, aktualizálniuk. Lehetséges, hogy az új előírások alkalmazása az adózók adminisztratív kötelezettségeinek és így költségeinek csökkentését is eredményezheti.