

JOGI FÓRUM PUBLIKÁCIÓ

**A jogorvoslat lehetőségei és rendszere az adóhatósági ellenőrzést realizáló határozatot
követően, kitekintéssel az Áfa-ellenőrzés egyes kérdéseire**

Szerző:

dr. Jenőfi Márk LL.M.

bírószági titkár

A kézirat lezárva:

Budapest, 2022. július 22.

I. Bevezetés

Az állami adóhatóságként eljáró Nemzeti Adó- és Vámhivatalról törvény¹ alapján a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) egyik legfontosabb feladata a részben vagy egészben a központi költségvetés, a Nyugdíjbiztosítási Alap, az Egészségbiztosítási Alap vagy az elkülönített állami pénzalap javára teljesítendő kötelező befizetés, a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalap terhére juttatott támogatás, adó-visszaigénylés vagy adó-visszatérítés, az uniós vámjog végrehajtásáról szóló törvény hatálya alá tartozó kötelező befizetések ellenőrzése.

Jelen értekezés ezen ellenőrzésekkel kapcsolatos jogorvoslati lehetőségeket járja körbe, azonban fókuszában az elsőfokú határozatot követő fellebbezés és a másodfokú határozattal szembeni bírósági jogorvoslat szabályai, gyakorlata áll. Megjegyzendő, hogy a különböző adónemek (így például: Áfa, SZJA, társasági adó) ellenőrzéséhez kapcsolódó sajátosságok részletes elemzése helyett a jogorvoslati rendszer általános, átfogó bemutatását tűztük ki célként. Ez alól egyedül az Áfa adó nem képez kivételt, mivel az adóhatósági másodfokú és adóperes ügyek többsége ezen adó nem kapcsán keletkezik, ezért a legfontosabb kapcsolódási pontok mentén bemutatjuk ezen adó nemhez kapcsolódó megkerülhetetlen eljárási, bizonyítási kérdéseket.

Az ellenőrzési eljárást lezáró jegyzőkönyvre észrevétel tehető, azonban dogmatikai szempontból az ellenőrzési eljárás önálló egységet képez, ennek részletes ismertetésére jelen értekezésben nem kerül sor, mint ahogy csak ehelyütt említjük meg az elsőfokú ellenőrzési eljárást követő hatósági eljárást is, amelynek eredménye az ellenőrzés megállapításait realizáló elsőfokú határozat.

Előljáróban említést érdemel, hogy az adózóbarát adóhivatal elérése érdekében jelentős lépéseket tett a jogalkotó az adóeljárési jogszabályok rendszerének megújításával, ennek eredményeként és egyik elemeként 2018. január elsejétől hatályba léptek az új adó-eljárási törvények, melyek a korábbi, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényt váltották fel. A korábbi eljárás kódexet (a továbbiakban: régi Art.) három törvény váltotta fel: az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.), az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.), az adóhatóság által foganatosítandó végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény (a

¹ 2010. évi CXXII. törvény - a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról 13. §

továbbiakban: Avt.), továbbá meg kell említeni az adóigazgatási eljárás részletes szabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendeletet (a továbbiakban: 465/2017. Korm. rendelet vagy kormányrendelet) is. Az adóeljárás szabályai önállósodtak a közigazgatási eljárás szabályaitól, azaz az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (2018. január 1. előtt a Ket.) már nem háttérjogszabálya az adózás rendjéről szóló törvénynek. Az adókötelezettségek teljesítésének súlypontjai is eltolódni látszanak: például a magánszemélyek az adókötelezettségeik teljesítéséhez ma már szinte csak asszisztálnak, az adóhivatal által elkészített bevallás-tervezetüket, annak átnézése után elég csak jóváhagyniuk, amennyiben nincs szükség kiegészítésre. Az informatikai fejlődés eredményeit igyekszik meglovagolni a jogalkotó, az adóhivatalhoz egyre több adat érkezik be valós időben, amelyek az adózási folyamatok egyre nagyobb részét tehetik, teszik automatizálttá, az adóelkerülést pedig egyre inkább megnehezítik. Ennek előnyei nyilvánvalóak: a jogkövető adózók adminisztrációs terhei csökkennek, a hibák, netán a szándékos adóelkerülés előfordulási esélyei csökkennek, felgyorsul az adózás és az adóbeszedés folyamata. Az automatizált adózás felé tartó úton már elindult tehát a magyar adórendszer is, azonban egyelőre ez a rendszer nem működik az adózók tevékenysége nélkül. Ezek a tevékenységek, kötelezettségek főként bejelentési, adatszolgáltatási és fizetési kötelezettségeket jelentenek, azonban a legnagyobb adózói kötelezettséget, az adó bevallása jelenti (mint adómegállapítási mód). Az Art. 46. § (1) bekezdés a) pontja szerint az adót, a költségvetési támogatást az adózó önadózással állapítja meg. Amíg az emberi tényező jelen van az adók bevallása terén, addig adattartalmában hibás bevallások is elő fognak fordulni. Ennek oka nem feltétlenül az adóelkerülési szándék, előfordulhat az adóhatósági értelmezéstől különböző jogértelmezés, vagy egyszerű kitöltési hiba. Ameddig tehát az önadózás intézménye működik, addig ennek az adóhatósági ellenőrzésére is szükség lesz. Az adóhatósági ellenőrzés fő célja az adóbevétel megrövidítésének, a költségvetési támogatás és az adóvisszaigénylés jogosulatlan igénybevételének megakadályozása.² Ezen a téren is megmutatkoznak az ügyfél-barát intézkedések: az új szabályoknak köszönhetően megjelent a támogató eljárás, mely azt jelenti, hogy bizonyos feltételek teljesülése esetén az adóhatóság az ellenőrzését nem feltétlenül jogkövetkezményekkel járó megállapítással zárja, hanem a szankcionálás előtt lehetőséget biztosít az adózónak arra, hogy a feltárt hibákat, megfelelő határidőn belül korrigálja.

² dr. Sánta Éva Johanna, dr. Szabó Ildikó: A jogkövetési vizsgálat - Adó 2018/7. szám

Végezetül utalok arra is, hogy a kisadózó vállalkozások tételes adójáról és a kisvállalati adóról 2012. évi CXLVII. törvény 2022. szeptember 1-től hatályba lépő változásai miatt jelentős számú adózó kényszerülhet áttérni az általános és jóval bonyolultabb, összetettebb adózási szabályok alkalmazására, ezáltal pedig várhatóan a NAV ellenőrzési tevékenysége is fokozódni fog.

II. Jogorvoslat az elsőfokú határozattal szemben az ellenőrzést követően (másodfokú eljárás)

Amint arra a bevezetésben már kitértünk, az adóhatósági ellenőrzési eljárás megállapításait a revízió jegyzőkönyv formában adja ki, amelyre az adózó észrevételt tehet. Ezt követi a hatósági eljárás, amelyben az elsőfokú adóhatóság - reagálva az esetleges észrevételekre is - realizálja a revíziós megállapításokat, elsőfokú határozat formájában. Ezen határozattal szemben fellebbezés illeti meg az adózókat.

II.1. Általános rendelkezések

Az Air. 118. §-a deklarálja a jogorvoslathoz való jogot: az adóhatóság határozata ellen önálló jogorvoslatnak van helye. Az adóhatóság végzése ellen önálló jogorvoslatnak akkor van helye, ha azt törvény megengedi, egyéb esetben a végzés elleni jogorvoslati jog a határozat, ennek hiányában az eljárást megszüntető végzés ellen igénybe vehető jogorvoslat keretében gyakorolható.

Az Air. 122. § -a fellebbezéssel támadható döntéseket sorolja fel. A fellebbezésre jogosult az adóhatóság elsőfokú határozatával szemben - a törvény eltérő rendelkezése hiányában - fellebbezhet. Főszabály szerint a végzések csak a határozattal szemben benyújtott fellebbezésben támadhatók, a (2) bekezdés szerint a határozathozatalt megelőző eljárás során hozott végzés a határozat ellen benyújtott fellebbezésben támadható meg, kivéve, ha az önálló fellebbezést törvény megengedi. Ugyanakkor önálló fellebbezésnek van helye például első fokon hozott az eljárást megszüntető, a kérelmet visszautasító, a bevallás, az adatbejelentés, a bejelentés, a fellebbezés vagy egyéb jogorvoslat határidejének elmulasztásával kapcsolatban benyújtott igazolási kérelmet elutasító, az iratbetekintési jog korlátozását elrendelő végzés ellen. Fellebbezés benyújtására az jogosult, akire a döntés rendelkezést tartalmaz.

A jogorvoslati eljárások két nagy csoportját különbözteti meg az Air. ezek az alábbiak: kérelemre induló jogorvoslati eljárások: a fellebbezési eljárás, a felügyeleti eljárás, és a közigazgatási per. Míg hivatalból induló jogorvoslati eljárások: a döntés módosítása vagy visszavonása az adóhatóság saját hatáskörében, az ügyességről szóló törvény szerinti ügyészi felhívás és fellépés nyomán indított, és a felügyeleti eljárás.

Az adózó fellebbezésének beérkezését követően az elsőfokú adóhatóság dönthet úgy, hogy nem terjeszti fel a határozatot a másodfokú adóhatóságnak további ügyintézés, elbírálás céljából, hanem azt saját hatáskörben módosítja. Az Air. 120. §-a szerint ugyanis az adóhatóság a felettes szerv vagy a közigazgatási bíróság által még el nem bírált jogszabálysértő döntését, illetve a közigazgatási perrel érintett döntést hozó adóhatóság a bíróság által még el nem bírált jogszabálysértő döntésrészét módosítja vagy visszavonja. Az adóhatóság a döntést az adózó terhére egy alkalommal módosíthatja.

Súlyosítási tilalomként a módosító vagy visszavonó döntés kiadmányozására az adózó terhére a döntés véglegessé válásától számított egy éven belül, az adózó javára az adó megállapításához való jog elévüléséig van lehetőség. A súlyosítási határidő leteltét követően nem lehet az adózó javára szóló visszavont döntéssel azonos jogalapon nyugvó, az adózó terhére szóló új döntést hozni.

Az elévüléssel függ össze az a szabály, amely szerint az adóhatóság az adó megállapításához, a költségvetési támogatás igényléséhez, a túlfizetés visszaigényléséhez való jog elévüléséig módosítja vagy visszavonja a döntését, ha azt törvény előírja. E rendelkezést alkalmazni kell a fellebbezési eljárásban is. Az adózó terhére történő módosítás korlátozása nem érvényesül, ha a) a bíróság a büntetőügyben hozott jogerős ügydöntő határozatával megállapította, hogy az adózó adókötelezettsége teljesítésével összefüggésben csalást, költségvetési csalást, adócsalást, illetve munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalást követett el, b) a döntést hozó adóhatóság dolgozója a kötelességét a büntetőtörvénybe ütköző módon szegte meg úgy, hogy ez a döntés meghozatalát befolyásolta, és ezt a bíróság büntetőügyben hozott jogerős ügydöntő határozata megállapította vagy c) az adózó rosszhiszemű volt. A rosszhiszeműséget az adóhatóságnak kell bizonyítania.

A visszavonó, illetve a módosító döntés ellen ugyanolyan jogorvoslatnak van helye, mint amilyen a visszavont, illetve a módosított döntés ellen volt. A végleges elsőfokú döntés módosítása esetén fellebbezni csak a módosító döntés ellen lehet.

A fellebbezést és a fellebbezést alátámasztó bizonyítékokat az írásba foglalt döntés közlésétől számított, utólagos adómegállapítás esetén harminc napon belül lehet előterjeszteni. E rendelkezés vonatkozik a fellebbezés elektronikus úton történő benyújtására is. A fellebbezést az elsőfokú adóhatóságnál, azaz a megtámadott döntést hozó adóhatóságnál kell előterjeszteni. A fellebbezési határidőt megtartottnak kell tekinteni, ha a határidőben benyújtott fellebbezés iránti kérelmet nem a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező szervnél terjesztették elő. Azaz a fellebbezés „rossz helyen” történő benyújtása nem vonja maga után az érdemi vizsgálat nélküli elutasít jogkövetkezményét.

A 2018-ban hatályba lépett eljárási kódexek (Air., Ákr. Kp.) által behozott szemléletet megtestesítő rendelkezés szerint a fellebbezésben és a fellebbezés alapján indult eljárásban - semmisségi okon kívül - nem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékra hivatkozni, amelyről a fellebbezésre jogosultnak az elsőfokú döntés meghozatala, ellenőrzés esetén az észrevétel benyújtására nyitva álló határidő letelte előtt tudomása volt, azonban a bizonyítékot az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő, a tényre nem hivatkozott. Az adóhatóság felhívásának azonban tartalmaznia kell azoknak a megállapításoknak és körülményeknek a bemutatását, amelyekkel összefüggésben az adóhatóság az adózót a bizonyítékok előterjesztésére felhívja, valamint tartalmaznia kell a jogkövetkezményekre történő figyelmeztetést. Új tény, illetve új bizonyíték az adózó által nem hivatkozott és az elsőfokú adóhatóság által a döntéshozatalkor, ellenőrzés esetén az észrevétel benyújtására nyitva álló határidő leteltekor nem ismert tény, illetve bizonyíték, valamint az adózó által hivatkozott, de a döntéshozatalig, ellenőrzés esetén az észrevétel benyújtására nyitva álló határidő leteltéig az elsőfokú adóhatósághoz elő nem terjesztett bizonyíték. Amennyiben az adózó korábban még nem ismert tényt, bizonyítékot terjeszt elő a fellebbezésében, azt is bizonyítani kell, hogy az új ténynek, illetve új bizonyítéknak minősül, ennek hiányában nem veszi azt figyelembe a másodfokú adóhatóság.

A 2018-tól hatályba lépett szabályok indoka, hogy ne húzódjának sokáig az ügyek, ugyanakkor a rosszhiszemű adózói magatartások is kiszűrhetők, ugyanis korábban - főleg a témára specializálódott (jogi) képviselővel eljáró adózók alkalmazták azt a módszert, hogy a rendelkezésükre álló bizonylatokat, egyéb bizonyítékokat „csepegtetve” tárták az eljáró adóhatóság elé, ezzel igen nehéz helyzetbe hozva a fellebbviteli szervezeti egységet. Nem egy esetben került sor arra is, hogy már a bírósági felülvizsgálat előrehaladott állapotában kerültek elő bizonyítékok, mely esetben a bíróság a határozatok megsemmisítése mellett az elsőfokú eljárásra is kiterjedően új eljárás lefolytatását rendelte el.

A fellebbezésre jogosult a fellebbezési határidőn belül a fellebbezési jogáról lemondhat. A fellebbezési jogról való lemondást tartalmazó nyilatkozat nem vonható vissza. Ez a rendelkezés a kedvezőbb adóbírságmérték alkalmazhatósága szempontjából bír jelentőséggel, ugyanis, ha az adózó az utólagos adómegállapításról hozott elsőfokú határozat elleni fellebbezési jogáról lemond, és esedékességig a határozatban előírt adókülönbözetet megfizeti, mentesül a kiszabott adóbírság ötven százalékának megfizetése alól. A kedvezmény nem jár automatikusan (önmagában azzal, hogy nem fellebbez a döntés ellen), vagyis az adózónak jeleznie kell az adóhatóság által meghatározott módon, hogy lemond a jogorvoslati jogáról és élni szeretne a kedvezménnyel.

A fellebbezés joghatása, hogy ha törvény eltérően nem rendelkezik, a fellebbezésnek a döntés végrehajtására halasztó hatálya van. A közigazgatási eljárásban még nem indul meg a végrehajtás jogorvoslati kérelem benyújtása esetén, ellentétben a közigazgatási perrel, ahol már azonnali jogvédelem keretében kell indítványozni a végrehajtás „halasztását” (a Kp. 50. § (2) bekezdés a) pontja szerinti halasztó hatály elrendelése), amennyiben az adózó (felperes) legalább ideiglenesen mentesülni szeretne a végrehajtás következményei alól.

II.2. A fellebbezés költségei

Az illetéktörvény (Itv.) 29. § (2) bekezdése irányadó az ellenőrzéssel kapcsolatos elsőfokú adóhatósági határozatok fellebbezési illetékének összegével kapcsolatban. E szerint az elsőfokú közigazgatási határozat elleni fellebbezés illetéke a fellebbezéssel érintett vagy vitatott összeg minden megkezdett 10 000 forintja után 400 forint, de legalább 5000 forint, legfeljebb 500 000 forint.

Fontos kiemelni, hogy a fellebbezési illeték számítása során a jogkövetkezmények összege, azaz adóbírság, késedelmi pótlék az illeték alapjának számításánál nem figyelembe veendő.

A jogorvoslati eljárásban megfizetett valamennyi illetéket az ügyfélnek vissza kell téríteni, ha a közigazgatási hatóság vagy a közigazgatási perben elbírált közigazgatási hatósági döntés vagy intézkedés az ügyfél hátrányára részben vagy egészben jogszabálysértőnek bizonyul

II.3. Az elsőfokú adóhatóság feladatai a fellebbezéshez kapcsolódóan

Az Air. meghatározza mind az elsőfokú, mind a másodfokú adóhatóság feladatait a fellebbezéssel kapcsolatban. Így, ha a fellebbezés nem egyértelmű vagy ellentmondásos tartalmú, az elsőfokú adóhatóság - a mulasztás jogkövetkezményeire történő figyelmeztetés mellett - nyolcnapos határidő tűzésével felhívja a fellebbezésre jogosultat az egyértelmű kérelem benyújtására. A hiánypótlási felhívás személyes átadása, postára adása vagy elküldése és a határidő letelte közötti időtartam a felterjesztés határidejébe nem számít bele. Ha a fellebbezésre jogosult határidőn belül nem nyilatkozik, az elsőfokú adóhatóság a fellebbezést visszautasítja.

Fontos rendelkezés, hogy az elkésetten benyújtott fellebbezésből eredő jogkövetkezményeket az elsőfokú adóhatóságnak kell levonnia, azonban nem rögtön utasítja vissza a fellebbezést, hanem igazolási kérelem benyújtására hívja fel a késedelembe esett adózót, azaz a fellebbezési határidő már nem jogvesztő. A jogszabály szerint tehát, ha a fellebbezés elkésett, és a fellebbezés benyújtásával egyidejűleg a fellebbezésre jogosult igazolási kérelmet nem terjesztett elő, az elsőfokú adóhatóság - a mulasztás jogkövetkezményeire történő figyelmeztetés mellett - nyolcnapos határidő tűzésével a fellebbezésre jogosultat igazolási kérelem előterjesztésére hívja fel. A felhívás személyes átadása, postára adása vagy elküldése és a határidő letelte közötti időtartam a felterjesztés határidejébe nem számít bele. Ha a fellebbezésre jogosult személy határidőn belül nem nyújt be igazolási kérelmet, az elsőfokú adóhatóság a fellebbezést visszautasítja. A fellebbezéssel egyidejűleg, illetve e törvény szerint meghatározott határidőben benyújtott igazolási kérelem esetén a felterjesztési határidő a helyt adó végzés kiadmányozásának napján kezdődik.

A régi Art. előírásai élnek tovább azzal, hogy a fellebbezést az ügy összes iratával a fellebbezés beérkezésének napjától számított tizenöt napon belül fel kell terjeszteni a felettes szervhez. A felterjesztés során az elsőfokú adóhatóság ismerteti a fellebbezésről kialakított álláspontját.

Az elsőfokú adóhatóság a felterjesztést mellőzi, ha a jogszabálysértő döntést visszavonja, a fellebbezésnek teljes mértékben megfelelően módosítja, kijavítja vagy kiegészíti, a fellebbezést visszautasítja, vagy az eljárást megszünteti.

A felterjesztést megelőzően az elsőfokú adóhatóság, azt követően a felettes szerv megszünteti az eljárást, ha valamennyi fellebbező a fellebbezési kérelmet visszavonta. A fellebbezési kérelmet visszavonó nyilatkozat nem vonható vissza.

II.4. A felettes szerv eljárása a fellebbezés során és a másodfokú adóhatóság döntései

Ha az elsőfokú adóhatóság a fellebbezést felterjeszti, a felettes szerv a fellebbezéssel megtámadott döntést és a döntéshozatalt megelőző eljárást megvizsgálja, tekintet nélkül arra, hogy ki és milyen okból fellebbezett. A fellebbezési eljárást az elsőfokú adóhatóság felettes szerve folytatja le (a továbbiakban: felettes szerv, vagy másodfokú adóhatóság).

A felettes szerv a fellebbezésben foglaltakhoz nincs kötve, így nem csak a határozatnak a fellebbezéssel megtámadott részét, hanem az egész határozatot és az egész alapeljárást jogosult és köteles felülvizsgálni. A felettes szerv a fellebbezés elbírálása során megvizsgálja például, hogy az elsőfokú eljárásban megtartották-e az általános és a különös eljárási szabályokat; az elsőfokú határozat ténymegállapításai megalapozottak-e; az alapeljárásban hozott döntés megfelel-e az anyagi jogszabályoknak.

A fellebbezés elbírálásának határideje az utólagos adómegállapítás tárgyában hozott határozat ellen benyújtott fellebbezés esetén a határozat meghozatalára nyitva álló határidő az iratok felettes szervhez történő érkezését követő hatvan nap.

A határozat ellen irányuló fellebbezést határozattal, a végzés ellen irányuló fellebbezést végzéssel kell elbírálni.

A vizsgálat eredményeként a felettes szerv a döntést helybenhagyja, megváltoztatja vagy megsemmisíti. Látni fogjuk azonban, hogy a felülbírálat eredménye nem tisztán e három fő döntéstípusba sorolható be, hanem „vegyes” típusú döntéseket is hozhat a felettes szerv.

Helybenhagyásra akkor kerül sor, ha az elsőfokú eljárásban hozott határozat megalapozott. Ez azt jelenti, hogy az elsőfokú adóhatóság az ügyben figyelembe vehető tényállási elemeket helyesen állapította meg, azokból helyes jogi következtetéseket vont le és a hatályos jogszabályokat pontosan alkalmazta.

A felettes szerv a másodfokú eljárásban az alapeljárásban hozott határozatot megváltoztathatja. Aránylag ritkán kerül sor másodfokon az elsőfokú határozat megváltoztatására. Ilyen eset például, amikor az egyébként megalapozott megállapítás egy része elévült.

A felettes szerv, ha a döntéshozatalhoz nincs elég adat, vagy a tényállás további tisztázása szükséges, úgy döntés megsemmisítése mellett az ügyben első fokon eljáró adóhatóságot új eljárásra utasíthatja; vagy a tényállás kiegészítése iránt maga intézkedik, amelynek keretében az első fokon eljáró adóhatóságot - érdemi döntés meghozatala nélkül - a szükséges eljárési cselekmények elvégzésére utasíthatja.

Amennyiben a tényállás kiegészítése iránt maga intézkedik, amelynek keretében az első fokon eljáró adóhatóságot - érdemi döntés meghozatala nélkül - a szükséges eljárési cselekmények elvégzésére utasíthatja. Ha a felettes szerv így jár el, az adózót az eljárásról, annak kezdő napjának megjelölésével az első fokon eljáró adóhatóság útján haladéktalanul értesíti. Az eljárás határideje a felettes szerv utasításának az első fokon eljáró adóhatósághoz érkezését követő kilencven nap, határidő-hosszabbításnak nincsen helye. Az eljárás időtartama a jogorvoslati eljárás határidejébe nem számít bele. Ha a tényállás határidőn belül nem tisztázható, az első fokon eljáró adóhatóság a felettes szervet haladéktalanul értesíti, amely a rendelkezésre álló adatok alapján dönt. Ezen

lehetőség új jogintézmény, a másodfokú adóhatóság már néhány esetben alkalmazta, azonban összességében még nem terjedt el az alkalmazása.

Ha a jogi következtetések levonása, vagy a jogszabályok alkalmazása tekintetében kisebb jelentőségű hibát észlel a felettes szerv az elsőfokú határozat rendelkező részében, indokolásában, akkor a felettes szerv maga mérlegelheti a jogi tényeket, korrigálhatja a jogszabályokat és anélkül hozhat döntést, hogy az ügyet visszautalná további kiegészítő vizsgálatra az elsőfokú hatóságnak. Ugyanakkor, ezen rendelkezés alkalmazása esetén különös gondossággal kell eljárni, hiszen az észrevételezés és a fellebbezés lehetőségétől fosztaná meg a fellebbviteli fórum az adózót, ha túl lépi a kereteket az elsőfokú adóhatóság.

II.5. Megsemmisítés, új eljárásra utasítás és a részjogerő

A felettes szerv dönthet úgy is, hogy az alapeljárásban hozott határozatot megsemmisíti és az ügyben eljáró szervet új eljárás lefolytatására utasítja. Az új eljárásra utasítás során rá kell mutatni az elsőfokú eljárásban elkövetett hibákra és instrukciót kell adni arra, hogy a megismételt eljárásban milyen eljárási cselekményeket kell az elsőfokú hatóságnak elvégeznie. Az iránymutatás azonban inkább elvi jellegű lehet, nem vezethet odáig, hogy utasítást is tartalmazzon arra nézve, milyen tartalmú döntést hozzon az elsőfokú adóhatóság, hiszen ez már hatáskör elvonást eredményezne.

Az új eljárásra utasítás során instrukciót kell adni arra, hogy a megismételt eljárásban milyen körülményeket kell vizsgálnia az elsőfokú adóhatóságnak, milyen adó, költségvetési támogatás, illetve milyen időszak tekintetében. Az adózók jogbiztonságának erősítése és annak érdekében, hogy az adóhatóság alapeljárásaiban is a lehető legnagyobb körültekintéssel, a tényállás valamennyi elemét feltárva és értékelve tegye meg megállapításait, az új eljárásban csak az annak elrendelésére okot adó körülményeket vizsgálhatja az adóhatóság. Ezzel elkerülhető, hogy az új eljárásban az adóhatóság a korábbi ellenőrzés során nem vizsgált, vagy jogszerűnek ítélt körülmények alapján állapítson meg mulasztást az adózónál.

Az új eljárás során - semmisségi okon kívül - nem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékot előadni, amelyről az eljárás alanyának a megelőző eljárásban hozott elsőfokú döntés

meghozatala, ellenőrzés esetén az észrevétel benyújtására nyitva álló határidő letelte előtt tudomása volt, azonban azt az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő. Az adóhatóság felhívásának tartalmaznia kell a jogkövetkezményekre történő figyelmeztetést. Iratpótlás elmulasztása esetén további feltétel, hogy az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés, kiegészítő ellenőrzés során az ellenőrzés akadályozása miatt eljárási bírságot szabjon ki

Az Air. 129. § (6) bekezdése, úgy rendelkezik, hogy az adóhatóság a felettes szerv vagy a bíróság által elrendelt új eljárást a döntés közlésétől számított hatvan napon belül kezdi meg. Ezzel az 50. § (3) bekezdése megszűnt létezni (hatálytalanná vált 2019. január 1-től), e szerint ha a közigazgatási bíróság az adóhatóságot új eljárásra kötelezi és ezzel a bírósági döntéssel szemben perújítási vagy felülvizsgálati kérelmet terjesztettek elő, az adóhatóság az eljárást a perújítási vagy felülvizsgálati kérelem alapján indult eljárásban hozott döntés jogerőre emelkedéséig nem kezdi meg.

Nagyon ritkán, de előfordul - az Air. 127. § (4) bekezdése ezt továbbra is lehetővé teszi -, hogy a felettes szerv úgy semmisíti meg az elsőfokú határozatot, hogy nem rendel el új eljárást. Olyan esetben lehetséges ez, amikor a megállapítás teljesen alaptalan és/vagy nem várható a megismételt eljárástól sem olyan eredmény, ami jogszerűvé tehetné a döntést.

Ha a jogorvoslati kérelemmel megtámadott döntés részben jogszabálysértő, és ezért új eljárásra utasításnak van helye, a jogorvoslati kérelmet elbíráló felettes szerv - ha az ügy körülményei ezt lehetővé teszik - csak a jogszabálysértő megállapítások (intézkedések) tekintetében rendeli el az új eljárást, egyebekben a döntést helybenhagyja vagy megváltoztatja. Ez nagyon ritka, kivételes eset, amennyiben a vizsgált időszakok lehetővé tették, a határozat azon része, amely megalapozott helybenhagyásra került, míg az azt követő időszak megalapozatlan megállapításai tekintetében új eljárás került elrendelésre.

Az adóellenőrzések gyakran több adómegállapítási időszakot és több adó-, illetőleg támogatásnemet érintenek. Az ellenőrzés eredményeként esetlegesen feltárt jogsértések közül az adózó sok esetben csak egy-egy megállapítást vitat. Az eljárási szabályok korában nem ismerték a részjogerő intézményét, az adózó bármely okból nyújtott be jogorvoslati kérelmet, a teljes megelőző adóhatósági eljárást és a megtámadott határozat egészét felül kellett vizsgálnia a felettes

adóhatóságnak. Amennyiben pedig olyan jogszabálysértést tártak fel, melynek következtében új eljárás elrendelésének volt helye, a korábbi eljárás egészét meg kellett ismételni. Az adóigazgatási eljárásokban részjogerőre akkor emelkedik egy döntés, ha a határozat felülvizsgálata során a felettes szerv nem a teljes döntés, hanem csak egy bizonyos része tekintetében állapítja meg a jogszabálysértést - mellyel kapcsolatban új eljárást rendel el -, egyebekben azonban a döntés többi részét helybenhagyja vagy megváltoztatja. A rendelkezés célja, hogy a részjogerőre emelkedett rész tekintetében a kötelezettségek végrehajthatóvá váljanak.³ Az esetek nagy részében az egyes adókötelezettségek szorosan összefüggnek, az egyikkel kapcsolatban tett megállapítás kihathat a másik kötelezettségre, ezért a felettes szervnek a részjogerő megállapításakor minden esetben vizsgálnia kell az ügy körülményeit, azok lehetővé teszik-e a részjogerőt, vagy a teljes eljárást szükséges megismételni.

A másodfokú határozatok tartalmi és formai követelményei specifikáltan nem kerültek szabályozásra, az elsőfokú határozatokra vonatkozó általános rendelkezések vonatkoznak ezekre a határozatokra is. Elmondhatjuk ugyanakkor, hogy az egyes fellebbviteli főosztályok eltérő szerkezetben készítik határozataikat, ami azonban függetlenül a sorrendtől, nem hiányozhat a másodfokú határozatokból: a releváns tényállás összefoglalása, a fellebbezési érvek összefoglalása, a döntés indokai, kitérve minden fellebbezési érv cáfolatára. A rendelkező rész elmaradhatatlan része a bírósági felülvizsgálat lehetőségére, módjára tájékoztató jogorvoslati záradék.

E helyütt kell megemlíteni a kiadmányozás problematikáját, noha akár az elsőfokú határozatok, akár a bírósági felülvizsgálat témakörében is helyt kaphatna, azonban a probléma a másodfokú határozatokkal kapcsolatban került napvilágra. A Kúria 2019. január 15-i keltezéssel meghozta a 1/2019. KMPJE jogegységi határozatát, mely talán nyugvópontot jelent a témában.

II.6. A kiadmányozási „probléma” és a tudattartalom kérdése az Áfa-ellenőrzések során

A probléma megértését a Kúria Kfv.I.35.282/2016/6. számú ítéletével kell kezdenünk, amely a kiadmányozási jogra vonatkozó szabályok megsértésére hivatkozva állapította meg egy másodfokú adóhatósági határozat semmisségét. A szóban forgó másodfokú határozatot nem a hatáskör gyakorlója

³ Kommentár az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvényhez szerk.: Kovács Ferenc

írta alá, hanem egy -az aláírása alapján - beazonosíthatatlan személy. Az adózó a döntés ellen keresetet nyújtott be a bírósághoz, melyben többek között a kiadmányozási jog megsértése miatt kérte a határozat megsemmisítését. Azzal érvelt, hogy a határozat nem felelt meg (az akkor hatályos) a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 72. § (1) bekezdés f) pontjában foglaltaknak, mivel azt az alperes főigazgatója nevében ismeretlen és beazonosíthatatlan személy kiadmányozta. Az adóhatóság érvelése szerint ugyanakkor a határozat maradéktalanul megfelelt a Ket. 72. § (1) bekezdés f) pontjában foglaltaknak, tartalmazta a hatáskör gyakorlójának nevét és hivatali beosztását a főigazgató személyében, akinek távollétében az alperes kiadmányozási és helyettesítési rendjéről szóló belső szabályzatban foglaltaknak megfelelően a jogi főigazgató írt alá. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét nem találta megalapozottnak. A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXX. törvény 8. § (2) bekezdésére, a központi államigazgatási szervekről, valamint a kormány tagjai és az államtitkárok jogállásáról szóló 2010. évi XLIII. törvény 5. § (2) bekezdésére utalással kifejtette, hogy az alperesi határozatot hozó adóztatási szerv a NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, a hatáskör gyakorlója a szerv vezetője, a főigazgató. A határozatot aláíró főigazgató a törvényben megállapított hatáskörének gyakorlása folytán járt el, fel sem merült a hatáskör delegálása. A hatáskör gyakorlója volt egyben a kiadmányozási, aláírási joggal feljogosított személy is. A helyettesítési jog belső szabályzatban történő engedélyezése folytán a határozatot a főigazgató teljes jogkörében eljáró helyettese írta alá, ami megfelel a Ket. 72. § (1) bekezdés f) pontjában foglaltaknak, így történt olyan jogszabálysértés, amely a határozat semmisségét jelenthette volna.

Az adózó felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Kúriára, melyben korábbi érvelését fenntartotta, az 1/2003. számú KPJE jogegységi határozatra hivatkozva állította a határozat semmisségét. Hangsúlyozta, hogy a határozaton nem került feltüntetésre, hogy ki volt a kiadmányozó és az sem, hogy kiadmányozási jogát a hatáskörrel rendelkező személy nevében, annak megbízásából gyakorolta. Utalt arra, hogy az alperes iratában elismerte, hogy a határozatot nem az azon feltüntetett főigazgató írta alá. Ennek ellenére az ítélet ezzel kapcsolatban két teljesen ellentétes kijelentést tett, ebből kifolyólag nem tudható, hogy mi a bíróság által e körben megállapított tényállás. Kifogásolta, hogy az ítélet nem jelölte meg azon részét a határozatnak, amiből meg tudta állapítani, hogy azt név szerint az írta alá, aki a főigazgató teljes jogkörében eljáró helyettese.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet az alábbiak szerint alaposnak találta. A Ket. 19. §-ának (3) bekezdése előírja, hogy a hatóság hatáskörét vagy annak gyakorlását más hatóságra nem ruházhatja át. Nem minősül hatáskör átruházásnak, ha a hatáskör gyakorlója kiadmányozási jogát jogszerűen átengedte. A 19. § (4) bekezdése értelmében a hatóságtól a hatáskörébe tartozó ügy nem vonható el. A Ket. 72. § (1) bekezdése szerint a határozatnak, ha jogszabály további követelményt nem állapít meg tartalmaznia kell a hatóság hatáskörét és illetékességét megállapító jogszabályra történő utalást, a döntéshozatal helyét és idejét, a hatáskör gyakorlójának nevét, hivatali beosztását, valamint a döntés kiadmányozójának a nevét, hivatali beosztását, ha az nem azonos a hatáskör gyakorlójával, a döntés kiadmányozójának aláírását és a hatóság bélyegzőlenyomatát. A Kúria megállapította, hogy az alperesi határozat valóban tartalmazza a hatáskört gyakorló főigazgató nevét és megbízását a kiadmányozásra, azonban a kiadmányozási jog átengedése nem a Ket. idézett rendelkezéseiben foglaltak szerint történt. Nem jogszerű a kiadmányozási jog átengedése, mert a határozat nem tartalmazza a főigazgató helyett a kiadmányozó nevét, hivatali beosztását, csak olvashatatlan aláírását. A Kúria rámutatott arra, hogy a hatáskör gyakorlása és a kiadmányozás nem azonos eljárási jogintézmények, azonban a két jogintézmény összefüggésben áll egymással, mégpedig oly módon, hogy a nem jogszerűen átengedett kiadmányozás felveti a hatáskör átruházását, vagy a hatáskör elvonását, amelyet a Ket. tilalmaz. Kiadmányozási jog gyakorlása esetén a határozatból ki kell derülnön, hogy a kiadmányozó a hatáskörre feljogosított személy nevében, az ő megbízásából járt el. A kiadmányozás akkor jogszerű, ha a határozat tartalmazza a kiadmányozással szemben támasztott törvényi követelményeket. Ennek hiányát nem pótolhatja az alperes belső szabályzatra történő hivatkozása. Tévedett tehát az elsőfokú bíróság, mikor a belső szabályzatra történő utalással az alperesi határozatot jogszerűnek tekintette és nem vette figyelembe a Legfelsőbb Bíróság által hozott 1/2003. Közigazgatási-polgári jogegységi határozatot, illetve a tényállásban iratellenes megállapításokat tett az aláírást illetően. A kifejtettekből következően a Ket. 121. § (1) bekezdés b) pontja alapján az alperesi határozat semmis. Ezért a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján a jogerős ítéletet, az alperesi határozatot hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte. Az új eljárásban az alperesnek ismét el kell bírálnia a felperesi fellebbezésben foglaltakat és a Ket. előírásainak megfelelően kell határozatát meghoznia.

A Kúria döntése nyomán az adózók és jogi képviselőik igen hamar elkezdtek hivatkozni a kiadmányozás miatti semmisségre, gyakran már több éve folyamatban lévő, nagy összegű megállapítással érintett

ügyekben. A bíróságoknak a semmisségre pedig hivatalból is figyelemmel kellett lenniük, így több még kifejezett adózási/felperesi hivatkozás sem feltétlenül kellett ahhoz, hogy az adóhatóság pervesztesként kerüljön ki ezekből az ügyekből. Önmagában a helyzet problematikája főként abban rejlik, hogy az így „visszakapott” ügyekben az elévülés kérdése ismét képbe került, hiszen nem egy esetben elévüléssel érintett időszakkal kapcsolatos másodfokú határozat semmissége került megállapításra.

A Kúria a 1/2019. KMPJE jogegységi határozatával rendezte a kérdést. Ennek rendelkezései szerint a közigazgatási döntés a Ket. 121. § (1) bekezdésében, valamint külön törvényben meghatározott semmisségi okok alapozzák meg. A semmisségi okok köre jogértelmezéssel nem bővíthető. A közigazgatási döntés kiadmányozójának aláírásával kapcsolatos hiba vagy hiányosság önmagában semmisséget nem eredményez, hanem eljárási jogszabálysértésnek minősül. A Kúria felülvizsgálati eljárásban a közigazgatási döntés semmisségének a megállapítására hivatalból bizonyítást nem folytat le, a közigazgatási döntés nyilvánvaló semmisségét azonban hivatalból észlelheti. Nyilvánvalóan semmis a közigazgatási hatóság döntése, ha annak megállapításához külön bizonyításra nincs szükség. A közigazgatási perben eljáró bíróság az elsőfokú hatósági döntés semmissége esetén a másodfokú hatósági döntést hatályon kívül helyezi és az elsőfokú döntést megsemmisíti. Az indoklás szerint a Kúria és az elsőfokú bíróságok gyakorlata nem egységes a tekintetben, hogy melyek azok a körülmények, amelyek megalapozhatják a közigazgatási határozatok semmisségét. Nem egyértelműek a nyilvánvaló semmisség esetei; illetve az, hogy a semmisségi okok közé tartoznak-e a formai követelményekkel (a kiadmányozással, a határozatok aláírásával, az aláírások olvashatóságával) kapcsolatos hiányosságok. A kúriai határozatok ellentmondásossága folytán megválaszolandó az is, hogy csupán a másodfokú közigazgatási határozatok semmissége vizsgálható, vagy az elsőfokú döntéseké is. Kérdésként merül fel továbbá, hogy a felülvizsgálati eljárásban vizsgálható-e hivatalból a közigazgatási határozat semmissége. A Kúria gyakorlata egységes ugyan abban, hogy a kiadmányozási hiba jogszabálysértésnek minősül, de eltérő döntések születtek abban a tekintetben, hogy e jogszabálysértés hatáskörrel kapcsolatos probléma is egyben, és így hivatalból vizsgálandó semmisséghez vezet-e.

A jogegységi határozat indokainak részletezését mellőzve kiemelendő, hogy a hatáskör meglétét vagy hiányát nem a kiadmányozó aláírásának olvashatósága vagy a helyettesítés rendjének megtartottsága

dönti el, hanem az, hogy az eljárás egészéből, az egyes eljárási cselekményekből, a döntés külső megjelenéséből, tartalmából megállapítható-e, hogy ténylegesen melyik hatóság járt el, továbbá, hogy e hatóságnak volt-e jogszabályon alapuló hatásköre az ügyben való eljárásra, döntéshozatalra.

A részletes kifejtést mellőzve, azonban a leggyakoribb adóellenőrzési típushoz, az Áfa-ellenőrzéshez kapcsolódó tudotttartalom vizsgálat megemlítése a témánk szempontjából nélkülözhetetlen, hiszen ezen szempontrendszer már a másodfokú adóhatósági eljárástól kezdve, egészen a felülvizsgálatig hangsúlyosként jelenik meg, a teljes ellenőrzés sikerét befolyásoló kérdésként. A Kúria egységes ítélezést folytat a tekintetben, hogy az Áfa-ellenőrzések során az adólevonási jog gyakorlásának kötelező feltétele a tartalmilag hiteles számla. Kiemelt jelentősége van az adózói tudattartalom vizsgálatának, ugyanis az EU-s ítélezési gyakorlat eredményeképp a kellően gondosan eljáró, az adókijátszási részvételéről nem tudó, azt elkerülni igyekvő adózókat nem lehet az adólevonási jog gyakorlásának elvesztésével szankcionálni. A számla akkor tekinthető hitelesnek, ha az abban megjelölt gazdasági eseményt a számla kiállítója a számla szerinti időponttal és tartalommal teljesítette a számlabefogadó felé. Abban az esetben, ha az adóhatóság bizonyítja, hogy az ügylet fiktív, a számla szerinti felek között a számla szerinti módon nem történt gazdasági esemény, fel sem merülhet az adóalany tudattartalmának vizsgálata, mivel nem a számlakibocsátó érdekkörébe tartozó szabálytalanságra vagy csalásra, adókijátszásra utaló körülményről van szó. Amennyiben a hiteles számlák nem állnak rendelkezésre, a számla mögött nincs tényleges, valós gazdasági tartalom az adólevonási jog az Áfa-törvény 5. §-a (1) bekezdése, 120. §-a pontja, 127. § (1) bekezdése értelmében nem gyakorolható. A tartalmi hitelesség körében vizsgálandó, hogy a számlában szereplő gazdasági esemény megtörtént-e, a számlában szereplő felek között valósult-e meg, bizonyítható-e, hogy adócsalás/adókijátszás történt. A tudattartalom vizsgálathoz kapcsolódóan született meg a 5/2016 (IX.26.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) is. Eszerint a Kúria az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 120. § a) pontja értelmezéséről a következő kollégiumi véleményt alkotta: 1.) Ha a számlában szereplő gazdasági esemény nem történt meg, akkor nem kell vizsgálni, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról. 2.) Ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor - a tényállás függvényében - vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

3.) Ha a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg, az adóigazgatási eljárásban vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

Hangsúlyozandó, hogy a KMK vélemény bevezető része leszögezte, hogy a magyar jogalkotásra, és jogalkalmazásra is iránymutató hatást fejt ki a közösségi jog, és az EUB esetjoga. Magyar kezdeményezésekre az EUB több előzetes döntéshozatali eljárásban hozott ítéletében (pl. Mahagében/Dávid ügy (C-80/11. és 142/11.), Tóth ügy (C-324/11.) fektette le azokat az alapelveket, amelyek változást hoztak a magyar jogalkalmazásban is. (Röviden utalnunk kell az EUB gyakorlatára is, mely a teljesség igénye nélkül olyan ügyeken keresztül formálta a gyakorlatot, mint a C-286/94 Molenheide, C-354/03, C-355/03, és C-484/03 Optigen és társai, C-384/04 Federation of Technological Industries és társai, C-440/04 Kittel és Recolta Recycling, C-438/09 Dankowski, C-285/11 Bonik, C-642/11, C-643/11 egyesített ügyek Stoy Trans-LVK 56 EOOD, C-444/12 Hardimpex, C-33/13 Marcin Jagiełło, etc.) A KMK vélemény az addig meghozott EUB ítéletekben meghatározott elvek alapján foglalta össze az Áfa levonási joggal kapcsolatos értelmezési elveket. A KMK vélemény szerint az adólevonási jog megalapozottsága körében elsődlegesen azt kell vizsgálni és megállapítani, hogy a számlában foglalt gazdasági esemény létrejött-e, amennyiben igen, a számlában foglalt felek között jött-e létre. Ennek bizonyítása objektív körülmények felsorakoztatásával az adóhatóság feladata. A KMK vélemény 2. pontja értelmében amennyiben a számlában foglalt gazdasági esemény létrejött ugyan, de nem a számlán szereplő felek között, elsődlegesen a számlabefogadónak a gazdasági eseménnyel kapcsolatos magatartását kell vizsgálni és értékelni. Amennyiben a magatartása aktívnak minősül, azaz alakítója, szervezője volt annak a folyamatnak, amely az adókijátszásra vezetett, a továbbiakban nem a tudattartalmát kell vizsgálni, hanem azokat a tényeket és körülményeket kell feltárni, amelyek ezt az aktív magatartást alátámasztják.

III. A felügyeleti intézkedés a semmisség és a súlyosítási tilalom

III.1. A felügyeleti intézkedés

Az Air. VI fejezet 48. szerinti részletszabályok ismertetése nélkül, a teljesség jegyében szólnunk kell a felügyeleti intézkedés iránti kérelemről, mint rendkívüli jogorvoslati lehetőségről is. A felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős, illetve a NAV felügyeletére kijelölt miniszter felügyeleti intézkedést tesz, ha az ügyben eljáró adóhatóság határozata, önálló fellebbezéssel megtámadható végzése (intézkedés) jogszabálysértő, vagy azok meghozatalára jogszabálysértő módon nem került sor. Felügyeleti intézkedést kérelemre és hivatalból egyaránt lehet tenni, de ha a felettes adóhatóság, illetve a miniszter a jogszabálysértést észleli, a felügyeleti intézkedést meg kell tennie. Az adóigazgatási rendtartás szűkíti a felügyeleti intézkedés iránti kérelem benyújtásának lehetőségét, ugyanis míg a régi Art. szerint felügyeleti intézkedés iránti kérelmet az elévülési időn belül akárhányszor benyújthatott az adózó, addig az adóigazgatási rendtartás szerint erre már csak egy alkalommal, a döntés véglegessé válásától számított egy éven belül - mely jogvesztő határidő - van lehetősége. A felügyeleti intézkedés alapjául szolgáló jogszabálysértés anyagi és eljárásjogi egyaránt lehet.

III.2. A semmisség

Az Air. 132. §-a tartalmazza azokat a súlyos jogszabálysértéseket, amelyek esetén az adóhatóság döntését meg kell semmisíteni, illetve vissza kell vonni, és szükség esetén új eljárást kell lefolytatni. Ezen intézkedésre akkor kerülhet sor, ha

- az ügy nem tartozik az eljáró adóhatóság hatáskörébe (az ideiglenes intézkedést kivéve);
- annak tartalmát bűncselekmény befolyásolta, feltéve, hogy a bűncselekmény elkövetését jogerős ítélet megállapította, vagy ilyen ítélet meghozatalát nem a bizonyítottság hiánya zárja ki;
- annak tartalmát bűncselekmény befolyásolta, feltéve, hogy az ügyész a vádemelést elhalasztotta és annak tartama eredményesen telt el;
- a tartalma a közigazgatási bíróság adott ügyben hozott jogerős határozatával ellentétes; vagy

- annak meghozatala során törvényben semmisségi oknak minősített súlyos eljárási jogszabálysértést követtek el.

A döntés semmisségi ok esetén sem semmisíthető meg, ha

- az az adózó jóhiszeműen szerzett és gyakorolt jogát sértené, és a döntés véglegessé válása óta három év eltelt; vagy
- a kötelezettséget megállapító döntés véglegessé válásától vagy, ha az hosszabb, a teljesítési határidő utolsó napjától, a folyamatos kötelezettséget megállapító döntés esetén az utolsó teljesítéstől számított öt év eltelt.

Bűncselekményhez kapcsolódó semmisségi ok esetében a döntés időkorlátozás nélkül megsemmisíthető, ha az jóhiszeműen szerzett és gyakorolt jogot nem érint.

III.3. A súlyosítási tilalom

A határozattal lezárt ellenőrzés esetén a határozat véglegessé válásától, határozat nélkül lezárt ellenőrzés esetén annak befejezésétől számított egy éven túl az adózóra nézve hátrányosabb rendelkezéseket tartalmazó döntés kiadására már nincs mód. Annak meghatározásához, hogy mi minősül az adózóra nézve hátrányosabbnak, a határozatot összességében kell megítélni. Az egyes adónemek szerinti kedvezőtlenebb megállapítás nem kifogásolható akkor, ha valamennyi adókülönbözet összesített egyenlege az adózóra nézve kedvezőbb. Ha az új határozat meghozatalát ellenőrzés (felüellenőrzés) előzi meg, és az ellenőrzésről (felüellenőrzésről) készült jegyzőkönyvet az egyéves időtartamon belül átadják vagy postára adják, az adózóra terhesebb megállapításokat tartalmazó határozat az egyéves időtartam leteltét követően is, de legkésőbb tizennyolc hónapon belül hozható meg.

A súlyosítási tilalom szabályait nem kell alkalmazni

- a bíróság jogerős ítéletében megállapított költségvetési csalás, adócsalás, munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás, illetve az adókötelezettség teljesítésével összefüggésben elkövetett csalás esetén;
- a bíróság által elrendelt új eljárás esetén;

- ha az ellenőrzést az adópolitikáért felelős miniszter vagy az Állami Számvevőszék elnöke - önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó adó esetében az önkormányzati képviselő-testület határozata - rendelte el;
- ha az ismételt ellenőrzés eredménye ellátási jogosultságot teremt;
- ha az adóhatóság olyan, az adó megállapítását befolyásoló új tényről, adatról, bizonyítékról szerez tudomást, amely a korábbi ellenőrzéskor nem volt ismert, és az ellenőrzés lefolytatására az állami adó- és vámhatóság vezetője, az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó adó esetén az önkormányzati adóhatóság döntései elleni fellebbezések elbírálására jogosult hatóság vezetője utasítást ad.

Fontos, hogy a súlyosítási tilalom a végleges döntéshez kapcsolódik, így a rendelkezés nem vonatkozik arra az esetre, ha a fellebbezés alapján eljáró másodfokú adóhatóság a nem végleges első fokú határozatot semmisíti meg és rendel el új eljárást. A másodfokú adóhatóságnak ezen nem érdemi határozata folytán ugyanis még nincs az ügyet érdemben eldöntő végleges döntés. A másodfokú adóhatóság is jogosult ugyanakkor arra, hogy saját, az ügyet érdemben eldöntő végleges döntését megváltoztassa. Ennek során az sem zárható ki, hogy az első fokú határozat megsemmisítésére és új eljárás elrendelésére kerül sor, azonban ettől az időponttól az eredeti másodfokú határozathoz képest egy éven túl már ebben az esetben sem születhet az adózóra nézve az eredeti határozatnál terheesebb határozat.

IV. Az adóperek sajátosságai

Az adózók jelentős része a fellebbezést követően a végleges másodfokú határozattal szemben igénybe veszi a bírósági felülvizsgálat lehetőségét is. Nincsenek könnyű helyzetben a felperessé vált adózók, az adóhatóság pernyertességi mutatója évek óta 70%-80% körül mozog, csökkenő tendencia általában csak átmenetileg, az addigi gyakorlatot felforgató Kúriai döntés esetén szokott előállni. Ilyen volt a Mahagében/Dávid⁴ és Tóth⁵ ügyek után az objektív körülmények vizsgálatát újra-értelmező helyzet, vagy a kiadmányozással kapcsolatos esetek miatti semmis határozatok pervesztései.

⁴ C-80/11. Mahagében, C-142/11 Dávid

⁵ C-324/ 11. Tóth

A közigazgatási per és adóper, minthogy egy teljes közigazgatási perrendtartás hatálya alatt áll (annak háttérjogszabályaként pedig a Pp. is alkalmazandó), igen szerteágazó téma, így csak a legszükségesebb információkra szorítkozunk, a tételes jogszabályi rendelkezések lehetőség szerinti mellőzésével.

Az Air. szabályainak bemutatásával kell indulunk, amely ebben az esetben igen rövid. Ne felejtsük el azonban, hogy a perrendi szabályokat a Kp. és annak háttérjogszabálya a Pp. tartalmazza. Az Air. 130. §-a szerint az adózó - az önálló fellebbezéssel nem támadható végzések kivételével - a véglegessé vált döntés ellen indíthat közigazgatási pert. Fellebbezéssel támadható döntés esetén közigazgatási per akkor indítható, ha az arra jogosultak valamelyike fellebbezett és a fellebbezést elbírálták. (Ha a jogsértés megszüntetésére felszólító ügyészi felhívásban megállapított határidő eredménytelenül eltelt, az ügyész közigazgatási pert indíthat az adóhatóság véglegessé vált döntése ellen, vagy az adóhatóság eljárási kötelezettségének elmulasztása esetén az adóhatóság eljárásra kötelezése iránt.)

A közigazgatási perek lényege, és e tekintetben az adóperek sem kivételek, az alábbiak szerint foglalhatók össze. A közigazgatási per tárgya a közigazgatási szerv döntésének nem általában történő, hanem a kereseti kérelemben meghatározott irányú felülvizsgálata. A kereseti kérelemhez kötöttség a közigazgatási perben is érvényesül, a közigazgatási bíróság a kereseti kérelem és ellenkérelem korlátai között jár el. Ez azt jelenti, hogy a bíróságnak a közigazgatási határozat felülvizsgálatát a kereseti kérelemben foglaltak alapján, az alperes által előterjesztett ellenkérelem figyelembevételével, az érvek és ellenérvek ütköztetésével kell elvégeznie.⁶ A perben releváns tényállást erre figyelemmel a perbeli szükségképpen bizonyítás eredményeként kell megállapítani és mindezek alapján kell az érdemi perbefejező határozatot meghoznia. Az ítélet indokolásának a perbeli döntést ennek megfelelően kell tartalmaznia. A közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perekben az ítélet indokolásában szükségtelen az alperesi határozat egyes részeinek szó szerinti megismétlése, az ítéleti tényállás nem lehet azonos a közigazgatási eljárásban megállapított tényállással. A határozat lényegét, vagy annak releváns elemeit csak annyiban kell rögzíteni, amennyiben az a perben eldöntendő kérdés szempontjából szükséges, illetve elemzésre szorul. A felperes kereseti kérelmét, az annak alátámasztására szolgáló érveket azért kell összefoglalni, mert a jogi indokolásnak azon érvek mentén kell jogszabállyal alátámasztott

⁶ Fővárosi Ítélet tábla 3.Kf.27.116/2011/3.

magyarázattal szolgálni az ítéleti döntésre. Ez utóbbi magyarázat nem merülhet ki a jogszabályok ismertetésében, mert az ismertetés ugyancsak szükségtelen, különösen, ha a felek jogi képviselővel járnak el. Csak abban az esetben lehet indokolt egy jogszabály pontos rögzítése, ha jogértelmezést igényel annak alkalmazása. Ugyancsak nem teljesíti az indokolás követelményét az a sommás megállapítás, hogy az alperes minden tekintetben jogszerű döntést hozott, ha e megállapítás a felperesi érvek ellenében konkrét indokokat nem képes felmutatni. A tényállás megállapítása nem azonos a pertörténet leírásával.⁷

A közigazgatási perek sajátossága, hogy az elsőfokú bíróság egy közigazgatási eljárás során közigazgatási hatóság által közigazgatási határozatban megállapított tényálláson alapuló közigazgatási döntést bírál felül, mindez azonban nem teszi megkerülhetővé az elsőfokú bíróság tényállás-megállapítási kötelezettségét. A közigazgatási határozat tényállása nem szükségszerűen egyezik meg a bíróság által megállapított tényállással, ezért nem elegendő a közigazgatási határozatban foglalt tényállás bemásolása az ítéletbe, az nem mentesíti a bíróságot az ítélezés alapjául szolgáló tényállás-megállapítási kötelezettsége alól, különösen akkor, ha a kereset a határozat iratellenes és ténybelileg megalapozatlan állításaira hivatkozik.⁸

A felső-bíróági gyakorlat hangsúlyozza, hogy a felülvizsgálat, azaz a közigazgatási határozat törvényességének bíróági felülvizsgálata nem parttalan és nem korlátlan. A bíróság a közigazgatási határozatot, annak tartalmát, a megállapított tényállást, a jogi indokolást vizsgálja felül. Nem lehet része a bíróági felülvizsgálatnak olyan tény, adat, körülmény, megállapítás, amely nem volt a közigazgatási eljárásban a hatósági vizsgálat tárgya, vagy a vizsgálatnak része.

Fontos kiemelni, hogy a felülvizsgálat során mindig először az eljárási jogszabálysértések vizsgálatát végzi el a bíróság, amennyiben nem állapítható meg az ügy érdemére kiható jogszabálysértés, úgy folytatódik a felülvizsgálat. Az általános közigazgatási bírói gyakorlat a lényeges és az ügy érdemére kiható eljárási szabálysértések körében következetesen az oksági követelményt alkalmazza (az uniós joggal összhangban), mely szerint lényeges az eljárási szabálysértés, ha ennek hiányában más tartalmú döntés született volna, vagy az eljárás más eredményre vezetett volna. A Legfelsőbb Bíróság

⁷ Fővárosi Törvényszék 3.Kf.650.025/2013/3.

⁸ Fővárosi Törvényszék 3.Kf.650.176/2013/5.

(Kúria) Közigazgatási Kollégiumának - elvi tartalmát tekintve a Kp. hatályba lépése után is alkalmazandó - 1/2011. (V. 9.) KK véleménye szerint, és a Kp. 88.§ (1) bekezdésének c) pontjából következően eljárási jogszabálysértés miatt csak akkor van helye a határozat megsemmisítésének, ha az eljárási jogszabálysértésnek az ügy érdemi elbírálására lényeges kihatása volt. Amennyiben ez megállapításra kerül, a bíróság az ügy érdemére vonatkozóan nem tehet megállapításokat ítéletében.

A bíróságnak tájékoztatnia kell a felperest arról, hogy a perben a bizonyítás őt terheli, a keresetében előadottak kapcsán a bizonyítás őt terheli a szabad bizonyítás a vonatkozó szabályok szerint, így többek között indítványozhatja a perben jelentős tény megállapításához, megítéléséhez igazságügyi szakértő kirendelését is.⁹ Az a körülmény, hogy az alperes a felperes által felajánlott bizonyítást az eljárás során mellőzte, önmagában nem ad alapot a határozat jogszabálysértő voltának megállapítására akkor, ha az ily módon megállapított tényállás más bizonyítási eszközökkel hitelt érdemlően alá van támasztva.¹⁰

A tisztességes eljáráshoz való jog adóperben is magában foglalja a felek esélyegyenlőségét. A Kúria rámutatott arra, hogy a jogállami klauzulával, a tisztességes eljáráshoz való joggal szoros összefüggésben maradéktalanul érvényesülnie kell a jogorvoslathoz való jognak is. Nem valósulhatnak meg az Alaptörvénybeli szabályok akkor, ha ezek valamelyike, vagy bármelyike nem érvényesül teljeskörűen, így például abban az esetben, ha a fél nem ismerheti meg a felülvizsgálni kért határozatban felhasznált érdemi döntés alapjául szolgáló adóitkot és csupán formálisan gyakorolhatja jogorvoslati jogát. Az 1/2013. Közigazgatási-Munkaügyi jogegységi határozat kimondja, hogy az adóitok perbeli védelmét a célhoz kötöttség elvével összhangban kell ellátni. A közigazgatási perekben a felek részére teljeskörűen biztosítani kell a határozatokban felhasznált adóitok megismerését, amennyiben ezt nem teszik lehetővé, akkor a meg nem ismerhető adóitok bizonyítékként nem használható fel. Egy eljárási jogszabályi rendelkezés nem foszthatja meg és nem zárhatja el a felperest attól, hogy a peres eljárás során jogait valóban gyakorolja, érdemi védekezését előterjessze, e körben iratok csatolását kérje, ezeket teljeskörűen megismerje. Az adóhatósági határozat jogszerűségét a bíróságnak a kereseti kérelemmel összhangban az adóigazgatási és peres eljárásban keletkezett bizonyítási eszközökkel összevetve kell megvizsgálnia és értékelnie. A

⁹ Kúria, Kfv.V.35.174/2013/9.

¹⁰ Dr. Lomnici Zoltán: Az adóperek könyve, HVGORAC, 1999.

közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálatára irányuló per nem dönthető el érdemben olyan bizonyíték alapján, amelyről a bíróság nem tud számot adni, amelyet a peres eljárás során a felek valamelyike nem tekinthet meg, amely kapcsán bizonyítást érdemi védekezést észrevételt csupán formálisan terjeszthettek elő. A felperes tehát alappal hivatkozott arra a felülvizsgálati kérelmében, hogy jogosult a közigazgatási eljárás során adótitoknak minősített vele szemben felhasznált bizonyítékok teljes körű megismerésére.¹¹

Az elsőfokú bíróság nem háríthatja át a hatóságnak az új bizonyíték értékelésének feladatát, ha a hatóság a tényállást tisztázta. A Pp. 206. § (1) bekezdéséből fakadó kötelezettségét sértette meg azonban az elsőfokú bíróság, amikor a perben előtárt bizonyítékokat nem értékelte, hanem ennek feladatát áthárította az alperesre egy új eljárás keretében. Jogsértést követett el az elsőfokú bíróság, amikor az új bizonyítékok értékelésének feladatát az alperesre hárította annak ellenére, hogy az alperes a tényállást tisztázta.¹²

Az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata iránti perekben illetékfeljegyzési jog illeti meg a felperest. A gyakorlatban gondot okozott a pertárgyérték meghatározása. Az Itv. 39. § (1) bekezdése értelmében a polgári peres és nemperes eljárásban az illeték alapja - ha törvény másként nem rendelkezik - az eljárás tárgyának az eljárás megindításakor fennálló értéke, jogorvoslati eljárásban pedig a vitássá tett követelés vagy követelésrész értéke. Az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata iránti perben a fél többnyire az adófizetési kötelezettség megállapítását vitatja. Kétségtelen ugyanakkor, hogy a legtöbb esetben a jogkövetkezmények jogosságát is kifogásolja. Az illeték alapja ezekben az esetekben is az adókülönbözlet összege, a jogkövetkezmények a pertárgy értékéhez nem számíthatók hozzá, kivéve, ha csak magát a bírság, vagy más jogkövetkezmény összegét vitatja, ilyenkor ugyanis ez lesz az illetékalap.

A Kp. már lehetővé teszi a közvetítést, azaz a mediációt a közigazgatási perben, mely számos kérdés és jogértelmezési nehézség, további jogalkotási szükséglet felmerülése mellett még nem igazán gyakori. Ki kell azonban emelni, hogy az Air. adóügyekben kizárja ennek lehetőségét: az adóhatósági döntés elleni közigazgatási perben egyezségnek nincs helye. (Véleményünk szerint azonban az

¹¹ Kúria, Kfv.V.35. 262/2013/5.

¹² Kúria, Kfv. I.35.006/2015/7.

adóeljárások kapcsán is érdemes lenne megfontolás tárgyává tenni a közvetítés lehetőségét, nem teljesen elvetve azt, hogy amennyiben egyértelműen nem adókijátszást megvalósító ügylet a megállapítás tárgya, a jogkövetkezmények tekintetében lehetőség legyen szélesebb körben egyezséget kötni.)

V. A felülvizsgálat egyes kérdései

Néhány szót a Kúriai felülvizsgálatról is szólnunk kell. Az ítéletekkel szembeni felülvizsgálat költséges és igen kevés sikerrel kecsegtet az adózók számára, azonban ennek ellenére az ítéletek kb. 25%-35% esetében mennek tovább (2010-2014-es adatok alapján). A Kúria jogértelmező, jogfejlesztő tevékenysége elvitathatatlan az adóperek tekintetében.

A Kp. XIX. fejezete a rendkívüli perorvoslatok közé sorolja a felülvizsgálat lehetőségét. Kiemelendő, hogy a 117. § (3) bekezdése szerint a felülvizsgálati kérelemben nem lehet hivatkozni új jogalapra és olyan új tényre, körülményre, amely nem volt az elsőfokú eljárás tárgya. A 118. § pedig a befogadhatóság kérdéséről szól. Eszerint a Kúria a felülvizsgálati kérelmet akkor fogadja be, ha az ügy érdemére kiható jogszabálysértés vizsgálata aa) a joggyakorlat egységének vagy továbbfejlesztésének biztosítása, ab) a felvetett jogkérdés különleges súlya, illetve társadalmi jelentősége, ac) az Európai Unió Bírósága előzetes döntéshozatali eljárásának szükségessége, ad) a kérelmező alapvető eljárási jogának valószínűsíthető sérelme, vagy az ügy érdemére kiható egyéb eljárási szabályszegés, illetve a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérés miatt indokolt.

Fontos kiemelni továbbá, hogy a Kúria előtt a jogi képviselet kötelező, az adóhatóság részéről is csak kamarai jogtanácsos járhat el.

A Kúria előtt megforduló leggyakoribb adópertípus, Az Áfa-visszaigényléssel kapcsolatos ügyek túlnyomó többsége alapvetően és általában a bizonyítékok értékeléséről szól, és az elsőfokú bíróság ezen alapuló értékítéletén alapszik. A felülvizsgálati bíróság az elsőfokú ítéletet vizsgálja felül a felülvizsgálati kérelem keretei között.¹³ Az eljárásban bizonyításnak, a bizonyítékok újra-

¹³ Heinemann Csilla: ÁFA-perek Bírói gyakorlat füzetek, Opten, 2015, 19. VIII. fejezet

értékelésének nincs már helye főszabály szerint, kivéve, ha az ítélet kirívóan okszerűtlen, iratszerűtlen.

Nem alkalmas az érdemi felülvizsgálatra az az ítélet, amelynek indokolása nem tartalmaz tényállást, nem ismerteti, hogy a tényállást a bíróság milyen bizonyítékok alapján állapította meg, nem jelöli meg azokat a tényeket, adatokat, körülményeket, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak tekintett, nem rögzíti az érdemi döntés jogalapját a kereset alaposságát vagy alkalmasságát alátámasztó jogszabályhelyeket. Nem tekinthető tényállás-megállapításnak az ellenőrzés, az adóhatósági határozatok, a kereset és az ellenkérelem ismertetése. Az elsőfokú bíróságnak ugyanis minden, az alperes és a felperes által elé tárt, keresetben vitatott adatot, tény, körülményt, bizonyítékot egyenként és egymással egybevetve és összességében okszerű bizonyítékértékelésen, indokolási kötelezettségét is teljesítve kell számba vennie.

A Kúria rámutatott arra, hogy gyakorlatuk szerint elvárás az elsőfokú bíróságok felé minden olyan közigazgatási eljárásban elmulasztott bizonyítás felvétele a fél indítványára, amellyel a keresetben hivatkozott eljárási jogszabálysértés orvosolható. Ha a fél a felülvizsgálati eljárásban a bizonyítás hiányosságaira alapítottan terjeszti elő jogorvoslati kérelmét, a Kúria jellemzően az elsőfokú bíróságot és nem az adóhatóságot kötelezi új eljárás lefolytatására, ha a jogszabálysértést a bírósági eljárásban is orvosolhatónak tartja.¹⁴

Így történt ez abban az esetben is, amikor a felperes a peres eljárás során nyújtotta be az addig hiányzó, ám a peres eljárás alatt megtalált CMR-eket, mely következtében az elsőfokú bíróság az elsőfokú adóhatósági eljárásra is kiterjedően új eljárás lefolytatását rendelte el. Az alperesi adóhatóság felülvizsgálati kérelmére azonban a Kúria úgy rendelkezett, hogy az elsőfokú bíróság is le tudja folytatni az újonnan előkerült bizonylatok alapján felmerült bizonyítást.

A Kp. 121. § -a határozza meg a felülvizsgálati határozat fajtáit. Eszerint, ha a felülvizsgálni kért határozat az ügy érdemére kiható módon jogszabálysértő, illetve a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben eltér, a bíróság a jogerős határozatot a) egészben vagy részben hatályon kívül helyezi, és szükség esetén az ügyben eljáró bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára

¹⁴ 2014.E1.III.JGY.1/2. számú összefoglaló vélemény 5.8.8. fejezet

utasítja, b) úgy változtatja meg, hogy a megtámadott közigazgatási cselekményt megsemmisíti, és a közigazgatási szervet új eljárás lefolytatására kötelezi. Ha a felülvizsgálni kért határozat a jogszabályoknak megfelel, vagy olyan eljárási szabálysértés történt, amely az ügy érdemi elbírálására nem hatott ki, illetve az a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben nem tér el, a Kúria a megtámadott határozatot hatályában fenntartja. Felülvizsgálati eljárásban egyszerűsített ítélet nem hozható.

A Kp. kommentárja¹⁵ kiemeli, hogy 2020. április 1-jével hatályos szövege egyértelművé tette, hogy a Kúria kivételes esetben, a Kp. 121. § (1) bekezdés b) pontja alapján megváltoztató döntést hozhat az a) pont szerinti részleges hatályon kívül helyezés lehetőségétől eltekintve, amely értelmezhető sajátos megváltoztató döntésként is, más esetben megváltoztatásnak sem a jogerős ítéletet, sem az alperesi közigazgatási cselekményt illetően nincs helye. Ez a fajta megváltoztatás dogmatikai értelemben is korlátozott, mivel mindössze revíziós jogkört jelent a Kúria számára, hiszen a per és a közigazgatási cselekmény érdemében még ebben az esetben sem dönthet; ilyen irányú kereseti kérelem esetén sem változtathatja meg a közigazgatási cselekményt. Abban a nagyon ritka esetben, amikor a Kúria akár a bíróság, akár az alperesnek adandó iránymutatásában mérlegelést nem tűrő módon olyan iránymutatást tervez adni, amelyből csak és kizárólag a felperes keresetének elutasítása következhet, a Kp. 77. § (1) bekezdéséből levezethetően az ügy nem bírálható el tárgyaláson kívül, mert ilyen esetben a fenti EJEB- és alkotmánybírósági gyakorlatra figyelemmel mindenképp szükségesnek kell tekinteni a tárgyalás tartását, ahol - annak eredményétől függően - akár még meg is változhat a Kúria álláspontja a tárgyalás berekesztéséig, és határozata meghozataláig.

Végezetül a következő fejezetben bemutatjuk az Áfa-perekben felmerül leggyakoribb felperesi hivatkozásokat.

¹⁵ Kommentár a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvényhez - Szerkesztette: Barabás Gergely / F. Rozsnyai Krisztina / Kovács András György

VI. Statisztikai adatok a peres eljárásban a felperesek által hivatkozott eljárási jogsérelmekről

Végezetül utalunk a Kúria joggyakorlat-elemző csoportjának 2014.E1.II.JGY.1/2. számú összefoglaló véleményére, mely „az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlata” témájában jelent meg.¹⁶

Az adózói jog sérelmére a keresetek mindössze 17.92 %-ában hivatkoztak. Az iratbetekintési jog korlátozása a teljes minta 3.22 %-ában merült fel. Rendkívül kevés esetben hivatkoztak a belföldi jogsegély elmaradására (1.08%) és a nemzetközi megkeresés adatainak megismerhetetlenségére (0.36%). Az adótitokra hivatkozás korlátozását és a hiánypótlási felhívás elmaradását a teljes minta 2%-ában, a tájékoztatás elmaradását 5.73%-ában tették kifogás tárgyává. Összességében a teljes mintából 7.88%-ban az alábbi hivatkozások fordultak elő: elsőként az alperes határozatában megjelent indokok, kézbesítés szabálytalansága, határidő túlhaladása, megbízólevél aláírásának elmaradása, ellenőrzési határidő lejártát követő bizonyítási cselekmény, jelenlét hiánya alvállalkozói, nyilatkozattételnél, tanú meghallgatásán nem lehetett jelen, illetékesség hiánya, fellebbezés, nem teljes körű elbírálása, zárt adatkezelés téves hivatkozása, jegyzőkönyv keltezésének hiánya, bizonyíték megismeréséhez fűződő jog korlátozása, indítványozott bizonyítás elmaradása, tolmács hiánya, ellenőrzési jegyzőkönyv kiadása után bizonyítás, prekoncepció.

A leggyakoribb hivatkozások az alábbiak voltak: a tényállás feltáratlanságára a felperesek a teljes minta 83.87%-ában hivatkoztak. Kapcsolódó vizsgálat elmaradására a teljes minta 4,66%-a, a bizonyítékok hibás értékelését a vizsgált ügyek 83.15%-ában állították a felperesek - szoros korrelációban a tényállás feltáratlanságával. Indokolási kötelezettség megsértését azonban csak 46 esetben állították, mely a vizsgálatba bevont összes ügy 16,4%-a.

¹⁶ 2014.E1.II.JGY.1/2. számú összefoglaló vélemény 5.5. fejezet

VII. Zárszó

Értekezésünkben bemutattuk az adóellenőrzésekhez kapcsolódó jogorvoslati rendszer felépítését, főbb szabályait és adóhatósági gyakorlatát, kitekintéssel az Áfa-ellenőrzések egyes aspektusaira.

Álláspontunk szerint a jövőre nézve elmondhatjuk, hogy a digitalizáció és az elektronikus eljárásoknak köszönhetően az adózás és így ellenőrzések gyakorlata is át fog alakulni, amint azt igazolja az elmúlt évek számos új intézménye, Ekáer, on-line pénztárgép, vagy a bevallási tervezetek adóhatóság általi elkészítése. Ugyanakkor világban bekövetkező események hatására megnövekedett költségvetési-bevétel szükséglet olyan szabályozásokat indukálhat, amelyek - még ha csak átmenetileg is - visszalépést jelentenek az adórendszer egyszerűsítésének útján (lásd KATA tv. változásai), ezáltal pedig várhatóan az adóhatóságok ellenőrzési tevékenysége szükségképpen fokozódni fog.