

JOGI FÓRUM PUBLIKÁCIÓ

Az elsőfokú adóhatóság ellenőrzési tevékenysége eljárásjogi szemmel

- különös tekintettel az Áfa-ellenőrzésre

Szerző:

dr. Jenőfi Márk LL.M.

bírósági titkár

A kézirat lezárva:

Budapest, 2022. november 13.

I. Előszó

Tanulmányom célja, hogy az állami adóhatóságként eljáró Nemzeti Adó- és Vámhivatal adóellenőrzésének megkezdésétől egészen az elsőfokú határozat meghozataláig felvázoljam annak részfolyamatait az eljárási szabályokon és a legfontosabb gyakorlati alapvetéseken keresztül, különös tekintettel az Áfa-ellenőrzésekre.

Elsősorban rendszerszintű, folyamatszémleletű bemutatásra töreksem, egyfajta szöveges folyamatábraként ismertetve az ellenőrzési és a hatósági eljárás jogszabályi háttérét, kiemelve a leggyakoribb problémákat, a bírósági gyakorlatra is utalva. A jelentős terjedelmű eljárási szabályok és gyakorlat okán csak a téma szempontjából nélkülözhetetlen rendelkezések bemutatására fog szorítkozni az értekezés, kitekintve a 2018 előtti és a 2018-tól hatályba lépett eljárási szabályok különbségeinek bemutatására. Egy-egy részterület, eljárási dilemma részletes elemzése helyett arra fogom helyezni a fókuszot, hogy a hatályos szabályok alapján egységes szerkezetben láttassam az adóellenőrzések folyamatát az elsőfokú határozat meghozataláig, felhívva figyelmet a gyakorlat során felmerülő és a múltban már felmerült neuralgikus pontokra is. Ennek megfelelően a releváns szabályok az ellenőrzési eljárás szempontjából logikus sorrendben fognak megjelenni az értekezésben.

II. Bevezető gondolatok

Az adózóbarát adóhivatal megvalósítása érdekében jelentős lépéseket tett a jogalkotó az adóeljárási jogszabályok rendszerének megújításával, ennek eredményeként és egyik elemeként 2018. január elsejétől hatályba léptek azok az adó-eljárási törvények, amelyek a korábbi, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényt (a továbbiakban régi Art.) váltották fel. A korábbi eljárás kódexet 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 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. Fontos változás, hogy 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 eltolódnak 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, melyek az adózási folyamatok egyre nagyobb részét tehetik és teszik automatizálttá, az adóelkerülést pedig egyre inkább megnehezítik. Ennek előnyei nyilvánvalóak: a jogkövető adózók adminisztrációs terhei csökkennek, a hibák, netán a szándékos adóelkerülés előfordulási esélye csökken, 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 (teljes egészében valószínűleg még egy jó ideig nem is fog). Ezek a tevékenységek, kötelezettségek főként bejelentési, adatszolgáltatási és fizetési kötelezettségeket jelentenek, azonban a legnagyobb adózási 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. Az emberi tényezővel azonban a különböző bevallási hibák továbbra is előfordulhatnak. Ennek oka nem feltétlenül az adóelkerülési szándék, lehetséges ok az adóhatósági értelmezéstől különböző jogértelmezés, vagy egyszerű kitöltési hiba. Ameddig tehát az önadózás intézménye működik, addig ennek az adóhatósági ellenőrzésére is szükség lesz valamilyen formában. Az adóhatósági ellenőrzés fő célja az adóbevételek megrövidítésének, a költségvetési támogatás és az adóvisszaigénylés jogosulatlan igénybevételének megakadályozása.¹

Ezen a téren számos az ügyfél-barát intézkedés, jogintézmény jelent meg az elmúlt években, így a például 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 korigálja.

III. Jogforrások

1. Történeti áttekintés

A részletes adózástörténeti kitekintést mellőzve, e helyütt csak utalok a korábbi eljárási szabályokra. A jelenlegi adórendszer alapjai Magyarországon (hozzávetőlegesen) 1987-1991 közötti időszakban kerültek lefektetésre. A korábbi rendeleti szintű szabályok után az első törvényi szinten szabályozott adóeljárási törvény a 1990. évi XCI. törvény volt, amely egészen 2004. január elsejéig, a régi Art. hatályba lépéséig alkalmazandó volt. Érdekességként megemlítendő a 129/1989. (XII. 20.) MT rendelet az adóigazgatási eljárásról, amely nem tartalmazott részletes szabályokat az ellenőrzési eljárással kapcsolatban, azt azonban igen, hogy az adóhiányt határozattal kell előírni. Az 1979. évi II. törvény - az állami pénzügyekről X. fejezete, a pénzügyi ellenőrzésről tartalmazott eljárási szabályokat, az adóellenőrzést is magában foglaló tágabb körben.

2. A hatályos jogszabályi környezet

Az adóellenőrzés 2018. január elsejétől hatályos szabályrendszere az alábbiak szerint vázolható fel: az ellenőrzésre vonatkozó alapvető szabályokat az Air. tartalmazza, a részletes rendelkezések a 465/2017. Korm. rendeletben található meg és természetesen az új Art. szabályait sem lehet figyelmen kívül hagyni.

Az Air. V. fejezete tartalmazza az ellenőrzés főbb szabályait, amelyek: az ellenőrzés fajtái, határidők az ellenőrzési eljárásban, az ellenőrzés megindítása, az adózó jogai és kötelezettségei az ellenőrzési eljárásban, az ellenőrzés különös szabályai, az ellenőrzés befejezése című alfejezetekben öltenek testet. Emellett természetesen figyelemmel kell venni az Air. teljes egészére (különösen az adóigazgatási eljárás körébe tartozó rendelkezéseket) az ellenőrzési eljárás során (képviselői szabályai, hatásköri szabályok, stb.) Ehhez képest a 465/2017. Korm. rendelet IV. - VI. fejezetei tartalmazzák az ellenőrzésekre vonatkozó részletes szabályokat.

Témánk szempontjából, mint annak anyagi jogi jogforrására, utalnunk kell az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényre is (a továbbiakban: Áfa tv.), de szóba kerülhet a régi Áfa törvényre történő hivatkozás is, ez pedig az 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: régi Áfa tv.). Meg kell említenünk a számviteli törvényt, ugyanis számos alapelv, hivatkozás képezi az ellenőrzések jogszabályi alapját, amely e törvényből ered (a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény, a továbbiakban: Sztv.). Végül, de nem utolsósorban kiemelem az Áfa - azaz a hozzáadott érték adó - közösségi jogforrását is, ez pedig a Tanács 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről (a továbbiakban: HÉA-irányelv).

3. Az eljáró adóhatóság és a kiadmányozás rendje

Mielőtt a tételes jogi szabályokon keresztül végig mennék az ellenőrzés folyamatán, vázolom az adóhatóság eljáró szervezeti egységeit és az ellenőrzési ügyekben készített határozatok kiadmányozásának alapjait, amely a későbbiek könnyebb áttekinthetőségét is elősegítik.

Az állami adóhatóság szervezeti felépítését a 2010. évi CXXII. törvény a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről 485/2015. (XII. 29.) Korm. rendelet tartalmazza. Ezek részletes ismertetésére most nem keríték sort, azonban néhány mondatban összefoglalom a témánk szempontjából releváns ismereteket.

Maga az ellenőrzés a területi szervek, jellemzően a megyei igazgatóságok által kerül lefolytatásra. A megyei adóigazgatóságok ellenőrzési szakterületéért az ellenőrzési igazgatóhelyettesek felelnek, az igazgatóságokon belül pedig különböző ellenőrzési főosztályok (jelenleg kiutalás előtti-, utólagos- és helyszíni ellenőrzési- főosztályok) felelősek az ellenőrzések elvégzéséért. Főszabály szerint az adózók székhelye határozza meg, hogy melyik szervezeti egység rendelkezik illetékességgel az ellenőrzés lefolytatására. Például egy budapesti, 3. kerületi adózó esetén az Észak-budapesti adóigazgatóság fog

eljárni. Az adózók adószámának végén található kétjegyű szám jelöli az illetékességgel rendelkező adóhatóságokat is (példánk esetében ez a 41-es lesz).²

A főosztályok osztályokra tagozódnak, melyek élén osztályvezető áll. Az ellenőrzést végző osztályok revizorokból (adóellenőr) és egy (ritkább esetben kettő) ún. osztályos jogászból áll, illetve az adminisztrációért felelős vizsgálatelőkészítőből.

A kiadmányozás rendje ellenőrzési ügyekben igazodik a szervezeti hierarchiához azzal, hogy megyénként eltérések lehetnek. Főszabály szerint a határozatok kiadmányozójának vezetői szintje a megállapítás összegének nagyságától függ, a megyék az összeghatárokat a belső szabályzataikban rögzítik.

Ugyanezen logika mentén működik a Fellebbviteli Igazgatóság, mint a fellebbezések elbírálására hivatott másodfokú adóhatóság kiadmányozási rendje is. A Fellebbviteli Igazgatóság látja el a másodfokú adóhatóság szerepét, a fellebbezett ügyekben döntenek az elsőfokú határozat és eljárás jogszerűségéről, továbbá jelentős perképviseleti tevékenységet folytatnak. Személyi állományát tekintve túlnyomó részben speciális adójogi ismeretekkel rendelkező, jogász végzettségű hatósági ügyintézők, akik a közigazgatási perben, mint kamarai jogtanácsosok járnak el.

IV. Az ellenőrzés típusai

Az Air. 86. §-a határozza meg az ellenőrzés tárgyát, amely szerint az adóhatóság az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása, a kötelezettségek teljesítésének előmozdítása érdekében ellenőrzést folytat.

A korábbi ellenőrzés típusok (7 plusz 1 darab) helyett az egyszerűsítés jegyében az ellenőrzések két típusát különböztetjük meg³, úgymint:

² 5/2022. (VIII. 5.) PM utasítás a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Szervezeti és Működési Szabályzatáról

³ Az Air. 89. § (1) bekezdése alapján.

- az ellenőrzéssel lezárt időszakot teremtő adóellenőrzést (a régi bevallások utólagos, vagy kiutalás előtti utólagos ellenőrzésnek feleltethető meg), valamint
- az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló, ellenőrzéssel lezárt időszakot nem keletkeztető jogkövetési vizsgálatot. A jogkövetési vizsgálat, amely alapvetően a régi Art. egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló vizsgálatának (korábbi 52-es vizsgálat) felel meg, tulajdonképpen magában foglalja az egyes gazdasági események valóságának a vizsgálatát (korábbi 57-es vizsgálat), illetve a feltételes adómegállapítás alapjául szolgáló tényállás megvalósulására irányuló vizsgálatát, azaz mindazon ellenőrzések idetartoznak, melyek nem keletkeztetnek ellenőrzéssel lezárt időszakot.

Az Air. 91. §-a szerint az adóhatóság a bevallási időszak lezárását megelőzően is ellenőrizheti, hogy az adózók eleget tettek-e a törvényben előírt adókötelezettségeiknek, továbbá adatokat gyűjthet a nyilvántartásában szereplő adatok hitelességének megállapítása vagy becslési adatbázis felépítése érdekében, illetve vizsgálhatja a gazdasági események valóságát (ez a régi Art-ban egyes gazdasági események valóságának vizsgálatára irányuló ellenőrzés volt). A jogkövetési vizsgálat lefolytatására adóellenőrzés során is lehetőség van. Abban az esetben, ha a jogkövetési vizsgálat hibákat, hiányosságokat tár fel, ezek megszüntetését határozatban írja elő az adóhatóság. Ilyen esetben kizárólag mulasztási bírság kiszabására van lehetőség a határozatban, más szankció nem alkalmazható.

Az Air. 89. § (2) bekezdése szerinti ún. ismételt ellenőrzésre akkor kerülhet sor, ha ellenőrzéssel lezárt időszak kerül ellenőrzésre, és létezik még az Air. 93. § szerinti, ún. felüellenőrzés is, amelyet meghatározott feltételek esetén, a felettes szerv folytat le. Az ismételt ellenőrzés esetében nincs érdemi változás, az Air. már nem külön ellenőrzésfajtaként, hanem az adóellenőrzés egy sajátos eseteként nevesíti azt.⁴

Látható tehát, hogy az Air. a korábbi szabályokhoz képest megpróbálta egyszerűsíteni az ellenőrzések fajtáit, alapvetően két nagy csoportba sorolva őket. Emellett megmaradt a felüellenőrzés és ismételt ellenőrzés jogintézménye is, mint speciális ellenőrzési típusok.

⁴ Változások az ellenőrzésben Adóvilág 2018. január dr. Görög Demeter

Megemlíthetjük még az Art. 176. § szerinti valódiság vizsgálatot is, melyre az ellenőrzésre vonatkozó szabályokat kell alkalmazni.

V. Az adóellenőrzés célja és keretei, az ellenőrzésre kiválasztás

Az ellenőrzés az adózó által benyújtott - esetlegesen önrevízióval korrigált - adóbevallást vizsgálja felül. Ha megállapítja, hogy a bevallott összeg és a tényleges - az adóhatóság által megállapított - adó között eltérés van, akkor adókülönbözetet ír elő.⁵ A bevallás be nem nyújtása esetén a bevallani elmulasztott adatok feltárására és megállapítására kerül sor.

Az ellenőrzés célja nem változott, mint már utaltunk rá: az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása, a kötelezettségek teljesítésének előmozdítása (Air. 86. §).

Az Air. 88. §-a az ellenőrzésre kiválasztással kapcsolatban leszögezi, hogy az adóhatóság az adózókat - a kötelezően lefolytatandó ellenőrzéseken túl - célzott kiválasztási rendszerek alkalmazásával, valamint egyedi kockázatelemzési eljárás eredményeként választja ki ellenőrzésre. A NAV-nak különböző szinten lévő, kifejezetten az ellenőrzésekre történő kiválasztással foglalkozó szervezeti egységei dolgoznak azon, hogy az adóelkerülési kockázatot jelentő, továbbá a „fertőzött”, az adóelkerülést - esetünkben Áfa csalást - megvalósító, vagy arra hajlandóságot mutató gazdasági szereplők a bármikor bekövetkező ellenőrzés tudatában legyenek, attól fenyegetve érezzék magukat. Ilyen fertőzött, adóelkerülés szempontjából nagykockázatú szektorok például a jelentős élőerőt foglalkoztató társaságok (őrzővédő, munkaerő kölcsönző, takarító cégek). Minden évben közzéteszi az adóhatóság az aktuális ellenőrzési prioritásait, azokat a szektorokat, ahol ellenőrzésre számíthatnak az adózók. Rengeteg ellenőrzés kerül lefolytatásra a számlázási láncolatok felgöngyölítésének, a külföldi megkeresések eredményeként is. A technológiai fejlődésnek, on-line számlázásnak, EKÁER-nek köszönhetően azonban az adóhatóság egyre hatékonyabban, egyre gyorsabb reakcióidővel képes felvenni a harcot az adókijátszással szemben. A NAV ellenőrzéseinek legfőbb célja

⁵ Art. kommentár 217. §

a költségvetési bevételek biztosítása, a gazdasági fejlődés, a versenyképesség támogatása, a rejtett gazdaság és az adóelkerülések visszaszorítása, valamint az önkéntes jogkövetés ösztönzése.⁶

A Nemzeti Adó- és Vámhivatalnál az elmúlt években bevezetett, megújult szemlélet szerint - amelyet az OECD által kialakított jogkövetési piramis szemléletesen ábrázol - törekszik a kapacitásait hatékonyan és megfelelő súlyozással, az adózói magatartáshoz igazodó eljárési metódus megválasztásával felhasználni.

Az Air.87. §-a kötelező adóellenőrzés eseteit tartalmazza, így kötelező az adóellenőrzést lefolytatni például a kockázatos adózónál, ha végelszámolását rendelték el, az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter utasítása alapján, annál a gazdasági társaságnál, amelynek két egymást követő üzleti évben elért nettó árbevétele mindkét üzleti évben külön-külön eléri a 60 milliárd forintot és az adózott eredménye mindkét üzleti évben nulla vagy negatív.

Az Air. 90. §-a rendelkezik az adóellenőrzés kvázi kereteiről, e szerint ugyanis az adóellenőrzés történhet adónként, támogatásonként, egyes időszakonként vagy meghatározott időszakra több adó és támogatás együttes vizsgálataként. Az adózó által igényelt költségvetési támogatást, adó-visszatérítést, adó-visszaigénylést a bevallási időszak ellenőrzéssel történt lezárásának hatályával a kiutalást megelőzően is vizsgálhatja az adóhatóság.

Az ellenőrzés eljárásjogi kereteit az Art., az Air. és a korm.rendelet határozza meg. Az Air. 85. §-a rögzíti, hogy a törvény adóigazgatási eljárásra vonatkozó általános szabályait az ellenőrzésre a törvény V. fejezetében foglalt eltérésekkel kell alkalmazni, azaz általános szabályokként a IV. fejezetben foglaltakat is alkalmazni kell az ellenőrzés során.

A korm.rendelet V. fejezete az adóellenőrzés különös szabályait foglalja magában, de ezek is fontos alapvetéseket tartalmaznak. Így a 83. §-a szerint az adóellenőrzés megkezdéséig bevallani elmulasztott adót az adóhatóság az adózó terhére, illetve javára adókülönbözetként állapítja meg. A 84. § (1) és (3) bekezdései kimondják, hogy az adóhatóság az adókötelezettség teljesítését a rendelkezésére álló adatok és a benyújtott adatbejelentés, adóbevallás (önadózás, kivetéses adózás,

⁶ Adó szaklap 2019/7. - Adóeljárás Czinege Attila: A Nemzeti Adó- és Vámhivatal 2019-es ellenőrzési irányai

munkáltatói adómegállapítás, az adóhatóság adatszolgáltatás alapján történő adómegállapítása) egybevetésével is ellenőrizheti (egyszerűsített adóellenőrzés). Ha az adóbevallásban közölt adatok, illetve az adatszolgáltatás alapján rendelkezésre álló adatok eltérést mutatnak, az eltérés okának tisztázására az adóhatóság az adózót felhívja.

VI. Az adókülönbözet megállapításának főbb eljárási szakaszai

Az adókülönbözet jogerős/végleges megállapításáig az alábbi, jól elkülöníthető eljárási szakaszokat tudjuk megkülönböztetni, melyeket részletesen is tárgyalni fogom a későbbiekben (az Air. 90. § szerinti adóellenőrzés esetén):

- ellenőrzési eljárás, amely az adózó értesítésétől (vagy a megbízólevél kézbesítésével) kezdődik és a jegyzőkönyv kiadásáig tart. A korm.rendelet 84. § (4) bekezdése szerint, ha a bevallott adó-, költségvetési támogatás alapja, az igénybe vett adómentesség, adókedvezmény, a megállapított adó, illetve költségvetési támogatás nem felel meg a jogszabály rendelkezéseinek, az adóhatóság az adózót a megállapított tényállásról és az adókülönbözetről a jegyzőkönyv kézbesítésével értesíti. Amennyiben a jegyzőkönyv kiadását követően a tényállás további tisztázásának igénye merül fel, úgy szűk körben az Air. lehetőségeket biztosít kiegészítő ellenőrzésre, amennyiben az adózó észrevételei ezt indokolják, legfeljebb 30 napig (Air. 116. §), erről kiegészítő jegyzőkönyvet készít az adóhatóság. Az ellenőrzést az ellenőrzés befejezésétől számított harminc napon belül, az ok felmerülésétől számított tizenöt napig akkor is lehet folytatni, ha a határozat meghozatalához a tényállás tisztázása válik szükségessé. Az adóhatóság az adózót a kiegészítő ellenőrzésről a kiegészítő ellenőrzés kezdő napjának megjelölésével haladéktalanul értesíti. A kiegészítő ellenőrzésről kiegészítő jegyzőkönyvet kell készíteni. (Azaz észrevételre indulva és hivatalból.)
- az elsőfokú eljárásnak a másik, elkülönülő szakasza az ún. hatósági eljárás, mely a jegyzőkönyvi megállapításokat realizálja egy elsőfokú határozat formájában. Sok esetben a hatósági eljárási szakaszban még módosulnak az adózó terhére (esetleg javára) tett megállapítások, az adózói észrevétel hatására, ami az adott jegyzőkönyvi tényállásból történő

határozati megállapítás jogszerűségét már nem alapozza meg. A határozati forma, mint döntés megszületésén túl ebben az eljárási szakaszban kerülnek megállapításra a jogkövetkezmények, szankciók is (késedelmi pótlék, adóbírság, mulasztási bírság).

- az elsőfokú határozat kiadmányozását követően veszi kezdetét a jogorvoslati szakasz, így fellebbezés esetén a másodfokú adóhatóság felülvizsgálja a teljes elsőfokú eljárás jogszerűségét, e körben nincs kötve a fellebbezésbe foglalt adózói érvekhez (Air. 127. § (1) bekezdés). Újdonságként jelent meg, hogy a másodfokú adóhatóság, ha a döntéshozatalhoz nincs elég adat, vagy a tényállás további tisztázása szükséges, úgy a tényállás kiegészítése iránt maga intézkedik, amelynek keretében az első fokon eljáró adóhatóságot - érdemi döntés meghozatala nélkül - a szükséges eljárási cselekmények elvégzésére utasíthatja. Bár a régi Art. 138. § (2) bekezdése is tartalmazott hasonló rendelkezést (mely szerint a tényállás kiegészítése iránt maga intézkedik a felettes szerv, ha a döntése meghozatalához nincs elég adat, vagy a tényállás további tisztázása szükséges), ez a gyakorlatban nem igazán került alkalmazásra, a másodfokú adóhatóság saját maga bizonyítási eljárást nem folytatott le, és erre más módon sem tett intézkedéseket, a tényállás tisztázatlansága esetén az elsőfokú határozat megsemmisítése mellett új eljárás lefolytatását rendelte el.

Látható tehát, hogy minden adómegállapítás alapja az ellenőrzési eljárás, a revizorok itt gyűjtik össze a bizonyítékokat, itt rajzolódik ki a tényállás. Ebben a szakaszban kerül megalapozásra az egész adómegállapítás, így minden hiba, jogszabálysértés elkerülésére kiemelt figyelmet kell fordítani, hiszen ezek korrekciója egyre nehezebb a későbbiek során. Ugyanígy a tényállás kellő mélységű feltárásának is alapvetően ebben az eljárási szakaszban kell megtörténnie, a későbbiekben ugyanis az elmulasztott eljárási cselekmények pótlása már csak szűkebb körben lehetséges.

A másodfokú határozat - mely akár az elsőfokú határozat helybenhagyásával, akár annak megváltoztatásával, de az adózó terhére tett megállapítással - képezi azt a jogerős adóhatósági döntést mely a közigazgatási perben a bíróság által felülvizsgálható.

Most pedig nézzük meg részletesebben a felvázolt eljárási szakaszokat!

VII. Az adóellenőrzés alapvető szabályai

A fenti alapvetések után az Air. 90. §-a szerinti adóellenőrzési eljárást veszem górcső alá, mely ellenőrzéstípus a régi Art. bevallások utólagos ellenőrzési típusának feleltethető meg.

Az ellenőrzési eljárás során természetesen figyelemmel kell lenni az eljárási jogszabályok egészére, így az általános eljárási szabályokra is, amelyek az adóhatósági eljárások összességét, tehát az ellenőrzési eljárást is érintik, kezdve az alapelvi rendelkezésektől, a nyelvhasználaton át az adótitokra vonatkozó szabályokig.

Előljáróban utalok arra, hogy számos Kúriai ítélet foglalkozott az ügy érdemére kiható, súlyos eljárási jogszabálysértések témakörével, azonban ehelyütt hivatkozom a Legfelsőbb Bíróság 1/2011. (V.9.) KK véleményére (amelyet a Kúria fenntartott), amely szerint önmagában eljárási jogszabálysértés miatt csak akkor van helye hatályon kívül helyezésnek, ha az a döntés érdemére is kihatott. Ugyanakkor a közigazgatási ügy tárgyával közvetlen összefüggésben nem lévő eljárási szabálysértés is kihat az ügy érdemére. Az ügy érdemi eldöntésére is kihatással lehet, ha az eljáró hatóságok az eljárási alapelveket megsértik, például ha az ügyfeleket megillető jogokat nem biztosították az eljárás során. Leegyszerűsítve azt mondhatjuk, hogy akkor beszélünk az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértésről, ha annak következtében a hatóság döntése eltérhetett az egyébként jogszerű eljárás alapján hozandó döntéstől, vagy az adózó (ügyfél) alapvető eljárási jogai (pl.: jogorvoslathoz való jog) sérültek.

1. Az ellenőrzés megkezdése

Az ellenőrzés az erről szóló előzetes értesítés kézbesítésével, ennek mellőzése esetén megbízólevél kézbesítésével, egy példányának átadásával vagy az általános megbízólevél bemutatásával kezdődik. Elektronikusan kézbesíthető az előzetes értesítés, az új eljárás megkezdéséről szóló értesítés és a megbízólevél is.

Az ellenőrzés során meg kell különböztetni egymástól az ellenőrzés kezdő időpontját és az ellenőrzési határidő számításának kezdő időpontját, ugyanis ezekhez eltérő joghatások fűződnek. Az ellenőrzési határidő kezdete és az ellenőrzés megkezdése nem feltétlenül esik azonos időpontra. Az adózót az ellenőrzésről előzetesen írásban kell értesíteni. Az értesítésből szerez tudomást az adózó arról, hogy az adóhatóság ellenőrzést fog nála lefolytatni, milyen típusú ellenőrzésre kerül sor, milyen időszak kerül vizsgálat alá. Az ellenőrzés az erről szóló értesítés kézbesítésével kezdődik. Az ellenőrzés megkezdésétől beáll az önellenőrzési tilalom, az ellenőrzési határidő számítása azonban a megbízólevél átadásának napjával kezdődik.⁷ Ha az adóhatóság az adózó előzetes értesítését mellőzi, akkor az ellenőrzés a megbízólevél átadásával kezdődik, vagyis ezzel az időponttal áll be az önellenőrzési tilalom.

2. A megbízólevél

A megbízólevéllel kapcsolatos részletszabályokat a 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 74. §-a ismerteti. E szerint a megbízólevél tartalmazza az ellenőrzést végző adóhatóság megnevezését, az ellenőrzés alá vont adózó nevét, az ellenőrzés típusának megnevezését, valamint adóellenőrzés esetén az ellenőrzés alá vont adónemet és időszakot is. Ha az adózó vagy képviselője, meghatalmazottja, foglalkoztatottja a megbízólevél átvételét megtagadja, az ellenőrzés két hatósági tanú jelenlétében az erről szóló jegyzőkönyv felvételével és aláírásával megkezdődik. Így nem merülhet fel, hogy a megbízólevél átvételének megtagadása miatt az adóhatóság nem tudja megkezdni az ellenőrzést. A megbízólevelet az adózónak kell átadni, de az adózó képviselője, meghatalmazottja vagy alkalmazottja is átveheti azt. Ha a megbízólevél átvételének megtagadását hatósági tanú nélkül jegyzőkönyvezi az adóhatóság, akkor nem indítható meg az ellenőrzés és az adózó nem marasztalható el a megbízólevél átvételének megtagadása miatt az ellenőrzés akadályoztatása címén.

Áfa ellenőrzések esetén is fontos lehet, hogy a 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet alapján a helyszíni ellenőrzést az adóhatóság csak akkor kezdheti meg, ha az adózó vagy annak képviselője, ezek

⁷ Air. kommentár 96. §

hiányában két hatósági tanú jelen van. Főszabály szerint a helyszíni ellenőrzést az önálló tevékenységet folytató adózónál a tevékenység végzése időszakában (munkaidőben), más személynél napközben reggel 8 és este 8 óra között lehet lefolytatni. Ettől az adózó kérelmére lehet eltérni. A helyszíni ellenőrzés része az adózó székhelyén, telephelyén kívül tárolt, illetve őrzött eszközök, iratok vizsgálata is. A hatóság hivatali helyiségében az ellenőrzést a hivatali időben kell lefolytatni. A hivatali időt úgy kell megállapítani, hogy az az adózó meghallgatására annak munkaidején kívül is alkalmas adjon.

A megbízólevél szabályszerű tartalma és kézbesítése alapvető, garanciális jelentőségű, így ebben a körben bármilyen hiba az ellenőrzés szabályszerű megkezdésének hiányához, jogorvoslat esetén pedig új eljárás lefolytatás elrendeléséhez vezethet. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete szerint súlyos eljárási hibának minősült, amikor a megbízó levél fejlécében a NAV Dél-budapesti Adó- és Vámigazgatósága került megjelölésre, míg a megbízólevél aláíró osztályvezetője az észak-budapesti adóigazgatóság személyi állományához tartozott, melyet az aláírást hitelesítő körbélyegző is tanúsított. (Ez a hiba az adóhatóság korábbi szervezeti átalakítása miatti informatikai anomália okán állt elő.) Bár a kézbesítési problémák az elektronikus eljárás alkalmazásával megszűnnek, vagy átalakulnak, megjegyezzük, hogy a régi Art. már egy ideje tartalmazta a kézbesítési vélelem azon szabályait, melyek gyakorlatilag a kézbesítés megtörténtét minden olyan esetben kimondták, amikor a megbízólevelet tartalmazó boríték tértivevénye valamely kézbesíthetlenségi okot jelölt (nem kereste, címzett ismeretlen, elköltözött, stb.). Az elsőfokú adóhatóságok könnyen átsiklottak azon körülmények felett is, amikor a küldeményt olyasvalaki vette át, aki erre nem volt jogosult, például a meghatalmazott hozzátartozója.

Bár nem a megbízólevél, sokkal inkább az egész eljárás és a jegyzőkönyv hibájaként jelenik meg és súlyos, az ügy érdemére kiható jogszabálysértést eredményez az is, ha a megbízólevélhez képest a vizsgálat más időszakra, vagy a megbízólevélen nem szereplő adónem tekintetében került lefolytatásra és az ellenőrzési jegyzőkönyv kiállításra, illetve az elsőfokú határozat meghozatalra.

3. Az elektronikus kapcsolattartás szabályai

Az elektronikus ügyintézésrel a korábbi hibalehetőségek elkerülhetővé váltak, e helyütt így ki kell térnünk az ezzel kapcsolatos szabályok ismertetésére is.⁸ Az elektronikus ügyintézéshez kapcsolódóan a következő jogszabályokat kell megemlíteni: az elektronikus ügyintézés és a bizalmi szolgáltatások általános szabályairól szóló 2015. évi CCXXII. törvényt (a továbbiakban: Eüsztv.), valamint az elektronikus ügyintézésért biztosító szerv és az ügyfél elektronikus kapcsolatának általános szabályaival, továbbá az elektronikus ügyintézésért biztosító, valamint egyéb szervek informatikai együttműködésével kapcsolatos rendelkezései, valamint az elektronikus ügyintézés részletszabályairól szóló 451/2016. (XII. 19.) kormányrendeletet.

2017. december 31-ig az ellenőrzési eljárás folyamán, ide értve a hatósági szakaszt is, elektronikus iratküldésre kizárólag az eljáró revízió részéről kerülhetett sor, mely esetben is csak a megbízólevél és az ellenőrzésről szóló tájékoztató levél tárhelyre helyezése valósulhatott meg. Az ellenőrzött adózó a kapcsolattartás formájaként az elektronikus utat nem választhatta, így az ellenőrzéssel kapcsolatos beadványait, nyilatkozatait kizárólag személyesen, postai úton vagy faxon terjeszthette elő az adóhatóságnál. Az Eüsztv. 8. § (1) bekezdés alapján az ügyfél jogosult, illetve a 9. § szakaszban részletezett feltételek esetében pedig egyben kötelezett is a NAV előtt ügyei intézése során ügyintézési cselekményeit elektronikus úton végezni, nyilatkozatait elektronikus úton megtenni, melyhez 2018. január 1-jétől a NAV kialakította az ellenőrzések elektronikus ügyintézésének informatikai alkalmazásait. Előbbiek eredményeként biztosítottá vált, hogy mind az adózók, mind pedig az eljáró revízió elektronikus úton tartson kapcsolatot az ellenőrzés teljes folyamata során. A gazdálkodó szervezetek és a jogi képviselők számára az elektronikus ügyintézés kötelező.

Speciális szabályként az Air. 36. § (4) bekezdése (a kapcsolattartás általános szabályai körében) meghatározza az elektronikus ügyintézésre kötelezettek körét: a NAV elektronikus úton tart kapcsolatot a havi adó- és járulékbevallás benyújtására köteles, az Áfa tv. szerinti összesítő nyilatkozat benyújtására köteles, az Áfa tv. szerinti összesítő jelentés benyújtására köteles adózóval,

⁸ Az elektronikus ellenőrzés Nemes-Somogyi Krisztina osztályvezető, Adóvilág 2018. 05.szám

továbbá mindenki mással, aki az Eüsztv. alapján elektronikus ügyintézésre kötelezett. Az Eüsztv. 9. § meghatározza, hogy elektronikus ügyintézésre kötelezett az ügyfélként eljáró gazdálkodó szervezet, az ügyfél jogi képviselője, valamint az államigazgatás meghatározott szereplői. Természetes személy csak törvényben kötelezhető elektronikus ügyintézésre, azaz amennyiben fennállnak az Air. szerinti fenti feltételek. Minden más esetben a természetes személy adózó a jövőben is dönthet úgy, hogy a NAV ellenőrzései folyamán a személyes vagy postai úton történő kapcsolattartást választja. A rendszernek biztosítania kell, hogy az ellenőrzési eljárás során keletkezett elektronikus dokumentumokat a NAV elektronikus úton küldje az ellenőrzött adózó részére, illetve az adózó által a revízió részére küldött iratokat a NAV elektronikus úton tudja fogadni. Az ellenőrzött adózó által küldeni kívánt elektronikus iratok fogadásának biztosítására a NAV egy ellenőrzés specifikus ÁNYK nyomtatványt alakított ki Adatlap elektronikus ügyintézéshez ellenőrzési eljárás során, röviden ELLUGY néven. Az ELLUGY nyomtatvány feltöltésekor az eBEV a befogadott nyomtatvány iktatószámáról minden esetben értesíti az adózót vagy képviselőjét. Az ELLUGY nyomtatvány kapcsán további fontos információ, hogy jelenleg a nyomtatványt az adózó, a törvényes képviselők, az adózó/ügyfél nevében a NAV előtt állandó meghatalmazott, megbízott, illetve egyéb - jogszabályon alapuló - képviselő nyújthatja be.

A dokumentumok NAV általi küldése: az eddigiekben megszokott megbízólevél és tájékoztató levél mellett valamennyi, az eljáró revízió által korábban postai vagy személyes úton továbbított ellenőrzési iratot, így például jegyzőkönyvet, határozatot és valamennyi egyéb hatósági iratot elektronikus úton az adózó tárhelyére szükséges helyezni, amennyiben az adózó elektronikus ügyintézésre kötelezett vagy azt önként választotta. Az elektronikus iratküldésnek NAV oldalán jelentkező alapvető feltétele, hogy az iratot kiadmányozó személy rendelkezzen elektronikus aláírással.

E helyütt érdemes a kézbesítéssel kapcsolatban megemlíteni az alábbi jogeseteket is. A Kúria Kfv.I.35.532/2015/5. számú végzésében hatályában fenntartotta a Miskolci Törvényszék végzését (mely pedig az elsőfokú bíróság végzését hagyta helyben a felperesi kereset elkésettség okán érdemi vizsgálat nélküli elutasításáról) és indoklásában kifejtette, hogy a felperes az adóigazgatási eljárásban jogi képviselővel járt el, a képviseleti jog az (rég) Art. 7. § (5) bekezdésének következtében csak a megbízás visszavonásának bejelentésével szűnt meg, mely időpontot

megelőzően az adóhatóság szabályszerűen kézbesíthetett a jogi képviselő részére. A szabályszerű kézbesítési folyamat megindult, arról a felperes jogi képviselőjének postai értesítése következtében tudomása volt, a folyamat megszakítására a jogi képviselet megszűnésének bejelentése nem alkalmas.

Egy másik ügyben ugyanakkor az elsőfokú adóhatóság súlyos eljárási jogszabálysértést követett el akkor, amikor a jogerős másodfokú határozatot futárszolgálattal kézbesítette az adózó részére.

A 2019. év változások között jelent meg, hogy az elektronikus kapcsolattartásra kötelezett adózó meghatalmazottjával az adóhatóság elektronikus úton tart kapcsolatot. Így a meghatalmazott már nem hivatkozhat arra, hogy személyében nem kötelezett elektronikus kapcsolattartásra.⁹ Az egyéni vállalkozóval, illetve a jogi képviselővel akkor is elektronikus úton kell kapcsolatot tartania az adóhatóságnak, ha az adott ügy nem ebbéli minőségükkel függ össze.

4. A képviselet szabályai

Az eljárás egészen áthúzódó kérdés a képviselet szabályszerűsége. Az Air. II. fejezet 4. pontja tartalmazza az ezzel kapcsolatos szabályokat. Ezek szerint, ha törvény nem írja elő az adózó személyes eljárását, helyette törvényes képviselője, vagy az általa, illetve törvényes képviselője által meghatalmazott személy is eljárhat. Jogi személy törvényes képviselőjének eljárása személyes eljárásnak minősül. Az ellenérdekű adózók képviseletét nem láthatja el ugyanaz a személy.

Az adóhatóság visszautasítja a képviselő eljárását, ha az nyilvánvalóan nem alkalmas az ügyben a képviselet ellátására, vagy képviseleti jogosultságát az erre irányuló hiánypótlási felhívás ellenére sem igazolja. A képviselő visszautasítása esetén az adóhatóság felhívja az adózót, hogy járjon el személyesen, vagy gondoskodjon a képviselet ellátására alkalmas képviselőről. Az adóhatóság nyilatkozattételre hívja fel az adózót, ha az eljárás során az adózó és a képviselő vagy a képviselők

⁹ Az adózás rendje és az adóigazgatási rendtartás 2019. január 1-jétől hatályos változásai Adóvilág 2018. december

nyilatkozata eltér egymástól, vagy egyéb eljárási cselekményeik ellentétesek. Ha az adózó eltérően nem nyilatkozik, az adóhatóság az előbbi cselekményt, nyilatkozatot tekinti érvényesnek.

A 15. § a meghatalmazás szabályait rögzíti. Ellenőrzés során nagyon gyakran vesznek igénybe az adózók meghatalmazottat képviselőjük ellátása céljából, akik legtöbbször ügyvédek, de számos esetben adótanácsadók, adószakértők járnak el. Mindezek okán az eljáró revízió mindenkor szigorúan vizsgálja a meghatalmazás szabályosságát. (Ennek régebben a postai küldemények kézbesítésének szabályossága, ezáltal az adóhatósági iratok jogkövetkezmények kiváltására alkalmassága körében is volt kiemelt jelentősége, mielőtt az elektronikus kapcsolattartás felé tolódott volna az eljárás.)

A meghatalmazást közokiratba vagy teljes bizonyító erejű magánokiratba kell foglalni vagy jegyzőkönyvbe kell mondani. Az állami adó- és vámhatóság az adózók meghatalmazásainak rögzítésére elektronikus felületet működtet. Adóügyekben meghatalmazást elektronikusan természetes személy, valamint egyéni vállalkozó adózó esetében a rendelkezési nyilvántartásban, valamint a NAV honlapján található elektronikus felületen, más adózó, valamint törvényes képviselője esetében a NAV honlapján található elektronikus felületen vagy a polgári perrendtartásról szóló törvény alapján elektronikusan hitelesített közokiratba vagy teljes bizonyító erejű magánokiratba foglalva lehet tenni. Ha a meghatalmazásból más nem tűnik ki, az kiterjed az eljárással kapcsolatos valamennyi nyilatkozatra és cselekményre. A képviselői jog keletkezése és megszűnése az adóhatósággal szemben az adóhatósághoz történő bejelentés beérkezésétől, valamint a rendelkezési nyilvántartásban, illetve az állami adó- és vámhatóság által működtetett elektronikus felületen adott állandó meghatalmazás esetén a jognyilatkozat megtételétől hatályos, azzal, hogy a képviselői jog megszűnésének bejelentése napján a meghatalmazottat még az adóhatósági iratok átvételére jogosult személynek kell tekinteni.

Korábban a gyakorlatban nehézséget okozhatott, hogy felszámolás, végelszámolás megindulása esetén a korábbi meghatalmazott eljárhat-e. Az Air. 15. § (7) bekezdése rendezte a kérdést azzal, hogy a felszámolás, illetve a végelszámolás kezdő időpontját megelőzően adott meghatalmazás alapján a képviselő akkor járhat el, ha a meghatalmazás érvényességéről a felszámoló, illetve a végelszámoló az adóhatóságnak nyilatkozott. Végelszámolás esetén nem kell a meghatalmazás érvényességéről

nyilatkozatot tenni, ha a meghatalmazást adó korábbi törvényes képviselő és a végelszámoló személye megegyezik.

A (8) bekezdés korlátozza a meghatalmazotti kört azzal, hogy nem járhat el meghatalmazottként az adóhatóság előtti eljárásban az eltiltás hatálya alatt az a természetes személy, akit a cégbíróság vagy a bíróság jogerősen eltiltott a vezető tisztségviselői tisztség gyakorlásától.

A 17. §-a az állandó meghatalmazás alapján eljárni jogosultak körét szabályozza. Jogi személyt és egyéb szervezetet az adóhatóság előtt állandó meghatalmazás alapján a képviseleti jogosultságát igazoló nagykorú tag, foglalkoztatott - fióktelep esetében ide értve az anyavállalat foglalkoztatottját is -, kamarai jogtanácsos, ügyvéd, ügyvédi iroda, európai közösségi jogász, nyilvántartásba vett adószakértő, nyilvántartásba vett okleveles adószakértő, nyilvántartásba vett adótanácsadó, könyvvizsgáló, könyvelő, számviteli, könyvviteli szolgáltatásra vagy adótanácsadásra jogosult gazdasági társaság, illetve egyéb szervezet törvényes vagy szervezeti képviselője, foglalkoztatottja, tagja, környezetvédelmi termékdíjjal kapcsolatos ügyben termékdíj ügyintéző szakképesítéssel rendelkező személy is és képviselheti. Természetes személyt az adóhatóság előtt állandó meghatalmazás alapján bármely - képviseletre alkalmas - nagykorú személy is képviselheti.

A részletszabályokat a meghatalmazás körében is a Korm. rendelet tartalmazza „az adóhatóság előtti képviseleti jogosultság bejelentésének és vizsgálatának szabályai” címen. Ezek közül kiemelendő, hogy a nem természetes személy adózó a rá vonatkozó jogszabályok szerint önálló képviseleti joggal rendelkező törvényes képviselője minden egyéb cselekmény nélkül jogosult az adózó adóügyeinek intézésére, e jogának biztosítása érdekében az állami adó- és vámhatóság hivatalból eljár.

Ha a törvényes képviselő együttes képviseleti joggal rendelkezik, - elektronikus azonosítási szolgáltatás igénybevételét követően - az állami adó- és vámhatóság által működtetett elektronikus felületen nyilatkozik arról, hogy az adóügyek intézésére mely törvényes képviselővel együtt jogosult. Az 5. §-15. § további részletszabályokat tartalmaznak, melyek nagyrészt technikai jellegűek.

5. Az ellenőrzési határidő

Az ellenőrzés megkezdésének időpontját a 6.1. pontban már tárgyaltuk, most a határidőkre fogok kitérni.

Az Air. felépítését követve a következőkben az ellenőrzési határidő szabályait tekintem át. A 94. § alapján, ha jogszabály eltérően nem rendelkezik, az ellenőrzés lefolytatásának határideje adóellenőrzés és ismételt ellenőrzés esetében kilencven nap, a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók esetében és központosított ellenőrzés esetében százhusz nap. Az (1) bekezdésben meghatározott határidőnél hosszabb határidőt törvény, rövidebb határidőt jogszabály állapíthat meg.

Újdonságként jelentek meg az objektív határidők az ellenőrzés tekintetében: az adóellenőrzés időtartama a csoportos adóalany, valamint az Áfa-regisztrált adóalany kivételével a cégbejegyzésre nem kötelezett adózó és a megbízható adózó esetén - feltéve, hogy az adózó az ellenőrzést nem akadályozza - nem haladhatja meg a száznyolcvan napot. Az adóellenőrzés időtartama nem haladhatja meg a háromszázhatvanöt napot.

A régi Art. hatálya alatt folytatott eljárások jellemzője volt igen gyakran, főleg kiterjedt láncértékesítési vagy határon átnyúló ügyletek esetében, hogy az ellenőrzési eljárás évekig elhúzódott, legtöbbször a kapcsolódó vizsgálatok láncolata miatt, illetve a külföldi adóhatóságok válaszára várva. Korábban az ellenőrzést végző szervezeti egységek előszeretettel éltek azokkal az eljárási cselekményekkel, melyek az ellenőrzési eljárás határidejébe nem számítottak bele, azaz a határidő szünetelését/nyugvását eredményezték: ilyen volt például a kapcsolódó vizsgálatok indítása is, melyek sok esetben inkább a határidő bújtatott meghosszabbítását, mintsem valós ellenőrzési és tényállás-tisztázási célt szolgáltak.

Az ellenőrzési határidőt indokolt esetben az ellenőrzést végző adóhatóság vezetője egyszer, adóellenőrzés esetében legfeljebb kilencven napig meghosszabbíthatja. A meghosszabbított ellenőrzési határidőt rendkívüli körülmények által indokolt esetben, az ellenőrzést végző adóhatóság indokolt kérelmére a felettes szerv egyszer, legfeljebb kilencven napig terjedő időtartammal

meghosszabbíthatja. Az állami adó- és vámhatóság hatáskörébe tartozó ügyben a felettes szerv által meghosszabbított ellenőrzési határidőt rendkívüli körülmények által indokolt esetben az ellenőrzést végző adóhatóság felettes szerv által jóváhagyott, indokolt kérelmére az állami adó- és vámhatóság vezetője egyszer, legfeljebb kilencven napig terjedő időtartammal meghosszabbíthatja.

Az ellenőrzési határidő meghosszabbításáról végzésben kell dönten. Az ellenőrzési határidő meghosszabbításának akkor van helye, ha

- a) az adózó az ellenőrzést a megjelenési kötelezettség elmulasztásával, az együttműködési kötelezettség megsértésével vagy más módon akadályozza,
- b) a jogainak gyakorlásában akadályozott természetes személy adózó az ellenőrzés megkezdésének vagy az ellenőrzési cselekményeknek az elhalasztását kéri,
- c) az adózó iratai hiányosak vagy rendezetlenek, illetve nyilvántartásai pontatlanok vagy hiányosak és így az adókötelezettség megállapítására alkalmatlanok, vagy az adózó által előterjesztett irat hiteles fordítására kerül sor,
- d) az ellenőrzés lefolytatására rendelkezésre álló határidő a tényállás teljes körű feltárásához és a bizonyítási eljárás befejezéséhez nem elegendő.

(Megjegyzendő, hogy az általános ügyintézési határidő tekintetében az Air. 2019. január 1-től ismételten tartalmazza az 50. § (5a) bekezdésében, hogy nem számít be az ügyintézési határidőbe a hiánypótlásra, a tényállás tisztázásához szükséges adatok közlésére irányuló felhívástól az annak teljesítéséig terjedő idő. Az ellenőrzések esetében még tartják magukat a szigorúbb határidők.)

A határidő lejártának legfontosabb jogi hatása, hogy az adóhatóság az ellenőrzési határidő lejártát követően ellenőrzési cselekményeket nem végezhet. A határidő leteltét követően végzett eljárási cselekményekkel megszerzett bizonyítékot figyelembe venni nem lehet. A gyakorlatban a legtöbbször a tényállás tisztázatlanságához vezet a revízió ilyen jellegű jogsértése, amely új eljárás elrendelését teszi szükségessé.

Látható, hogy az ellenőrzési határidőt korábban (a régi Art. szabályai alapján) befolyásoló, szüneteltető tényezők immár ellenőrzési határidőt meghosszabbító indokként élnek tovább, azaz az ellenőrzési határidő meghosszabbítás iránti kérelem indokaiként lehet rájuk hivatkozni. Ez jelentős szigorítást jelentett a korábbi szabályokhoz képest.

A bírósági gyakorlat elfogadta azt az adóhatósági érvelést, hogy a jegyzőkönyv írásba foglalása és adózónak megküldése nem számít ellenőrzési cselekménynek, így annak határidőn túli kiadása nem minősült az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértésnek, legalábbis a régi Art. szerinti ellenőrzések esetében. Ugyanakkor a Kúria eseti döntésében azt is kimondta, hogy ha a jegyzőkönyv kiadása az ellenőrzési határidő lejártát követően különösen jelentős idővel történik, akkor a határidő ilyen nagymértékű megszegése már a tisztességes eljáráshoz való jogot sérti. Az ellenbizonyítás lehetősége az idő múlásával vagy kizárt lesz, vagy oly mértékben nehézséget okoz, aminek terhe nem hárítható az adózóra. Az Alkotmánybíróság 5/2017.(III.10.) határozata a kiszabható szankciók, így az adóbírság megállapíthatósága körében hozta el a joggyakorlat változását, ezért a későbbiekben ez a téma még kifejtésre kerül.

Az ellenőrzési határidőket a jogszabály napokban számítja, alkalmazni kell azt az általános határidőszámítási alapelvet is, mely szerint abba nem számít bele a határidő kezdetére okot adó cselekmény vagy körülmény bekövetkezésének, a közlésnek, a kézbesítésnek (stb.) a napja.¹⁰

Meg kell említeni azt is, hogy azt Art. 159. §-a alapján kockázatosnak minősülő adózók esetén az ellenőrzési határidő 60 nappal meghosszabbodik, amennyiben az ellenőrzési időszakban, vagy annak egy részében vagy az ellenőrzés időtartama alatt annak minősül. Ugyanakkor megbízható adózók esetén az ellenőrzés nem tarthat 180 napnál tovább.

Általános forgalmi adó ellenőrzéseknél gyakran merült fel a régi Art. 92. § (2) bekezdés d) pontja szerinti azon szabály, hogy költségvetési támogatás kiutalását megelőző ellenőrzés esetén az ellenőrzés határideje nem az egyébként irányadó időtartam, hanem a kiutalásra nyitva állóhatáridő. Az új szabályok már nem említik a kiutalás előtti ellenőrzéseket, a jogalkotó úgy döntött, hogy formálisan is elválasztja egymástól a kiutalási és az ellenőrzési határidőt. Az ellenőrzés határidejének számítása az általános - tehát nem kiutalás előtt végzett ellenőrzésekre is vonatkozó szabályok szerint fog alakulni.¹¹

¹⁰ Változások az ellenőrzési határidő számításában dr. Holló Anita - adó újság 2018/4.

¹¹ Változások az ellenőrzésben Adóvilág 2018. január

Nem határidők, hanem a az adózó jogai és kötelezettségei szabályai között 2021. január 1-től lépett hatályba az Air. 97. § (4) bekezdésének hatályos szövege, amely szerint az adózó, ha megítélése szerint az ellenőrzés határidejét az adóhatóság túllépte, az általa számított határidő lejártát követően kifogással fordulhat a felettes szervhez. A felettes szerv az adózó észrevételeinek figyelembevételével végzésben dönt a kifogás elutasításáról, az eljárási határidő meghosszabbításáról, vagy az eljáró adóhatóságot az ellenőrzés lezárására utasítja. Az eljárási határidő meghosszabbítására kizárólag akkor van lehetőség, ha az ellenőrzési határidő még nem járt le. Az ellenőrzési határidő meghosszabbításakor figyelemmel kell lenni a 94. § (3)-(4) bekezdésében és a 95. §-ban foglaltakra.

6. A nyelvhasználat kérdése

Nem csak az adóellenőrzés, hanem minden adóigazgatási, sőt közigazgatási eljárásban figyelemmel kell lenni a nyelvhasználat szabályaira, az Air. közel azonos módon, a már szintén hatályát veszítette Ket. szabályait vette át e tekintetben. Mivel Magyarországon is jelentős számú külföldi állampolgárságú személy folytat vállalkozási tevékenységet, magyar bejegyzésű gazdasági társaságokon keresztül, így ezen személyeknek a törvényes képviselői minőségben történő nyilatkoztatása során 30. § - 31. § -ainak szabályai szerint kell eljárni a nyelvhasználat során. Főszabály szerint az adóhatósági eljárások nyelve a magyar. Ha az adóhatóság nem magyar állampolgár, a magyar nyelvet nem ismerő természetes személy adózó ügyében magyarországi tartózkodásának időtartama alatt hivatalból indít azonnali eljárási cselekménnyel járó eljárást, az adóhatóság gondoskodik arról, hogy az adózót ne érje joghátrány a magyar nyelv ismeretének hiánya miatt.

Súlyos, az ügy érdemére kiható jogszabálysértésként értékelte a Kúria azt, hogy a szír származású, magyarul egyébként beszélő és értő ügyvezető nyilatkoztatása során elmaradt a nyelvhasználati jogairól történő kioktatás. Noha miután az ügyvezető magyar nyelvi készségeiről meggyőződött a bíróság, az adóhatóság még meg tudta nyerni pert, a Kúria azonban garanciális jelentőséget tulajdonított a megfelelő tájékoztatásnak és ezért az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította. (Egyébként a felperesi érvelés szerint a leírt nyilatkozattételi jegyzőkönyvet, mint írott

szöveget nem értette pontosan, az egyes, hasonló szavak jelentésbeli különbségével nem volt tisztában, ez pedig a tudattartam vizsgálata szempontjából kiemelt jelentőséggel bírt.)

7. Az adózó és az adóhatóság jogai és kötelezettségei az ellenőrzés során

Az Air. 97. - 98. §-ai rögzíti az adózó jogait és kötelezettségeit az ellenőrzési eljárásban. Az Air. alapján az adózónak joga van az ellenőrzést végző személyazonosságáról és megbízásáról meggyőződni, az ellenőrzési cselekményeknél jelen lenni, megfelelő képviseltről gondoskodni, joga van az eljárás során keletkezett iratokba betekinteni, a kapcsolódó vizsgálat rá vonatkozó részeit megismerni, az ellenőrzés határidejének elhúzódása miatt a felettes szervhez fordulni kifogással.

Megállapítható, hogy ezen jogok sérelme súlyos eljárási jogszabálysértés minősülhet. Ilyen lehet például, ha az adózó megfelelő értesítés hiányában nem tud jelen lenni az ellenőrzési cselekményeknél, fontos adózói jogosultság az ellenőrzési jegyzőkönyvre tehető észrevétel lehetősége, melynek határideje immár jogvesztőnek minősül. Korábban a gyakorlatban az észrevétel benyújtására nyitva álló határidő túllépésének, legalábbis annak figyelembevétele szempontjából nem volt jelentősége. Sőt gyakran több észrevételt is benyújtottak az adózók ugyanazon jegyzőkönyvre, melyekre az elsőfokú határozatban reagálni kellett.

Az iratbetekintés joga, a kapcsolódó vizsgálat adózóval történő ismertetése továbbra is adózói jogosultság: a kapcsolódó vizsgálat során feltárt adatoknak, bizonyítékoknak az adózót érintő részét az adózóval részletesen ismertetni kell, ez azonban nem jelenti azt, hogy az adóhatóságnak a teljes, más adózóra vonatkozó ellenőrzési jegyzőkönyvet csatolnia kellene az ellenőrzési jegyzőkönyv mellékleteként.

A kormányrendelet 79. § -a az adóhatóság jogait és kötelezettségeit az ellenőrzési eljárásban az alábbiak szerint deklarálja. Az adóellenőr az ellenőrzés megkezdését megelőzően erre történő külön felhívás nélkül is köteles magát és az ellenőrzési jogosultságát igazolni, az adózót az ellenőrzés típusáról, tárgyáról és várható időtartamáról tájékoztatni. Az adóhatóság az ellenőrzés során jogait oly módon köteles gyakorolni, hogy az az adózó gazdasági tevékenységét a lehető legkisebb

mértékben korlátozza. Ha az adóhatóság az adókötelezettség megállapításához szükséges tény vagy körülmény tisztázása érdekében nemzetközi egyezmény vagy viszonyosság, illetve az Európai Unió adóügyi együttműködési szabályai alapján külföldi adóhatóságot keres meg, az adózót a külföldi adóhatóság megkereséséről és a külföldi adóhatóság válaszána megérkezéséről értesíti. Az adóhatóság a külföldi adóhatóság megkeresésének időtartama alatt az ellenőrzést folytathatja. Az ellenőrzés a válasz hiányában is befejezhető, ha a tényállás egyéb körben tisztázott. Az adóhatóság az ellenőrzés során köteles a tényeket, körülményeket, adatokat értékelni, az adózót, képviselőjét, alkalmazottját az ellenőrzés során tett megállapításairól tájékoztatni. Az adóhatóság köteles az adózó által felajánlott bizonyíték visszautasítását előzetesen szóban, majd az ellenőrzésről szóló jegyzőkönyvben írásban is indokolni.

8. A kapcsolódó vizsgálat

A kapcsolódó vizsgálat szabályait a szintén a kormányrendelet tartalmazza. A 77. § (1) bekezdése így definiálja a kapcsolódó vizsgálat fogalmát: az adóhatóság az adózó ellenőrzése során a tényállás tisztázása érdekében más adózó ellenőrzését elrendelheti. A kapcsolódó vizsgálat egy tekintet alá esik az adózónál vagy a vele szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózónál már folyamatban lévő ellenőrzés, ha annak eredménye a tényállás tisztázásához szükséges. Az adóhatóság a kapcsolódó vizsgálat időtartama alatt az ellenőrzést folytathatja. Ha a kapcsolódó vizsgálat során beszerzett adatok, bizonyítékok alapján az alapügy tényállása a kapcsolódó vizsgálat érintett körben tisztázott, az ellenőrzés a kapcsolódó vizsgálat befejezésétől függetlenül lezárható. Az adóhatóság az adózót a kapcsolódó vizsgálat kezdő és befejező időpontjáról értesíti.

A jogviszony eltérő minősítésének tilalmára a kapcsolódó vizsgálatok esetében is kiemelt figyelmet kell fordítani. A jogviszony eltérő minősítésének tilalma azt jelenti, hogy az adókötelezettséget érintő jogviszony alanyainak ellenőrzése során ugyanazt a vizsgálat érintett és már minősített jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózónként eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során. Ez a rendelkezés a régi Art. 1. § (3a) és a régi Art. 2013-ig hatályos 130. § -nak feleltethető meg. A több adózót érintő ellenőrzések során gyakran előfordult, hogy az eljáró adóhatóságok nem vették figyelembe azt, hogy

a társ-adóhatóság az adózói partner akár azonos, akár különböző időszaki vizsgálataiban az adózóval fennálló kapcsolatait már minősítette és a saját megállapításait ettől eltérő eredménnyel tették meg. A másodfokú felülvizsgálat ilyen esetben kényszerpályára kerülhetett és a korábbi, már jogerős megállapításhoz volt kénytelen igazodni.

Az Áfa ellenőrzések során a kapcsolódó vizsgálatok szinte mindig megjelennek, hiszen ha a számlakibocsátón és a számlabefogadón kívül több adózó is jelen van a láncolatban, mint „alvállalkozó” úgy máris indokoltá válik a vizsgálatok ilyen módon történő összefűzése.

A kormányrendelet új jogintézményként vezette be a központosított ellenőrzés fogalmát. A jogszabály 76. § (1) bekezdése szerint a központi költségvetés bevételi érdekeit különösen veszélyeztető adózói jogsértések felderítése, illetve a jogszerű állapot helyreállítása érdekében az állami adó- és vámhatóság területi szerve az állami adó- és vámhatóság vezetőjének saját hatáskörében vagy más hatóság megkeresésére kiadott utasítása alapján Magyarország területén ellenőrzést végezhet, kezdeményezhet, megkezdett ellenőrzéseket magához vonhat (központosított ellenőrzés). Központosított ellenőrzés elrendelésére abban az esetben kerülhet sor, ha a rendelkezésre álló adatok, tények, körülmények valószínűsítik, hogy az adókötelezettségeket

a) a határon átnyúló, harmadik országba irányuló jogsértő kereskedelmi kapcsolatokkal, jogszerű kereskedelmi kapcsolatok színlelésével teljesítik,

b) az Európai Unió más tagállamában illetőséggel bíró adóalannyal, adóalanyokkal folytatott kereskedelmi kapcsolat során megsértik,

c) belföldi illetőségű, egy vagy több területi szerv illetékességébe tartozó adózók a kapcsolt vállalkozásokra előírt szabályok (elszámoló árak) megsértésével, színlelt szerződéssel vagy a rendeltetésszerű joggyakorlás alapelvébe ütköző módon teljesítik,

d) közbeszerzések, a védelmi és biztonsági beszerzések megvalósítása érdekében kötött szerződések teljesítése során jogszerűtlen, színlelt, adóelkerülő vagy a rendeltetésszerű joggyakorlás alapelvébe ütköző módon megsértik, illetve

e) kiemelkedő jelentőségű, a vámhatóság hatáskörébe tartozó adóügyekben megsértik.

A központosított ellenőrzési eljárást és az azt követő hatósági eljárást az állami adó- és vámhatóság területi szerve egy eljárásban, több adózónál egyidejűleg is jogosult lefolytatni. Az eljáró szerv az

eljárás eredményeként kiadmányozott végleges határozat(ok) egy példányának megküldésével tájékoztatja az egyébként hatáskörrel és illetékességgel rendelkező adóhatóságot.

Nem szorul különösebb magyarázatra, hogy az Áfa adónem körében történő ellenőrzések esetében kiemelt jelentőséggel bír ez a jogintézmény, a korábbi széttagolt és lassú ellenőrzési eljárásokhoz, folyamathoz képest.

9. Az elévülés

Az ellenőrzések lefolytatása során a korábbi adóhatósági gyakorlatban igen sokszor előfordult, hogy az adóigazgatási eljárás alatt a vizsgált időszak valamely részében elévülés következett be. Ilyenkor már az elsőfokú adóhatóság is feltüntette a határozatában, hogy azért nem realizálja az ellenőrzés során feltárt adókülönbözetet, mert az időközben elévült. Mivel az ellenőrzések során az elévülés kérdése hangsúlyosan jelen lehet, ezért a következőkben ennek szabályait tekintem át a megújult eljárási jogszabályok által.

Az elévülés kérdését az Art. XXVI. fejezete szabályozza alapvetően, de a kormányrendelet 78. § -a is tartalmaz ezzel kapcsolatos szabályokat. Főszabály szerint az Art. 202. §-a úgy rendelkezik, hogy az adó megállapításához való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított öt év elteltével évül el, amelyben az adóról bevallást, adatbejelentést, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, adatbejelentés, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni. A kormányrendelet 78. §-a pedig rögzíti, hogy az ellenőrzést az adó, illetve a költségvetési támogatás megállapításához való jog elévülési idején belül kell lefolytatni.

Az elévült megállapításokat tartalmazó elsőfokú határozatok a másodfokú adóhatóság által a legtöbb esetben módosításra kerültek, így ez a probléma nem eredményezett új eljárásra utasító okot.

Az Art. 202. § (2) bekezdése megteremtette a lehetőségét annak, ha bíróság az adómegállapításhoz való jog elévülési idején túl az adózó adókötelezettségét érintő jogerős döntést hoz, az adózó az adókötelezettsége rendezése érdekében a már elévült adómegállapítási időszak tekintetében is

jogosult önellenőrzés benyújtására. Az önellenőrzéssel érintett kötelezettség ellenőrzésére az adóhatóság az önellenőrzés beérkezésétől számított egy éven belül jogosult. Ha a bíróság ítéletével érintett adómegállapítási időszak már ellenőrzéssel lezárt, az adókötelezettséget az adóhatóság az adózó kérelmére ismételt ellenőrzés keretében rendezi.

Az adómegállapításhoz való jog elévülésének meghosszabbodásának szabályait a 203. § tartalmazza, ezek közül a témánk szempontjából releváns szabályok az alábbiak. Az adómegállapításhoz való jog elévülése hat hónappal meghosszabbodik, ha az adóbevallás vagy az adatbejelentés késedelmes benyújtásakor, illetve a költségvetési támogatás igénylésekor az adómegállapításhoz, illetve a költségvetési támogatás igényléséhez való jog elévüléséig kevesebb, mint hat hónap van hátra. Ha az adózó az adóhatóság határozata ellen közigazgatási pert indított, a keresetindítási jog megnyílásától a bíróság határozatának jogerőre emelkedéséig, felülvizsgálati kérelem esetén a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig az adó megállapításához való jog elévülése nyugszik.

Az adókikerülés gyakran büntetőjogi minősítéssel is együtt jár, ezért a hatályos Art. is rendezi ezt a kérdést, figyelve a régi Btk. bizonyos tényállásaira is. A bíróság által jogerősen megállapított csalás (Btk. 373. §), költségvetési csalás (Btk. 396. §), az 1978. évi IV. törvény szerint a 2005. szeptember 1-jéig hatályban volt társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék fizetési kötelezettség megsértése, a 2011. december 31-ig hatályban volt jogosulatlan gazdasági előny megszerzése, adócsalás, munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás, a 2013. június 30-ig hatályban volt költségvetési csalás, csalás, vagy csődbűncselekmény (Btk. 404. §) esetén, ha azt adóra, járulékra vagy költségvetési támogatásra követik el, az adó megállapításához való jog nem évül el mindaddig, amíg a bűncselekmény büntethetősége el nem évül.

A büntetőjogi következmények alkalmazhatatlansága esetén továbbra is hosszabbodik az elévülési idő az (5) bekezdés szerint. Azaz alkalmazni kell az ismertetett szabályokat, ha az elkövető azért nem büntethető, vagy büntetése korlátlanul enyhíthető, mert tartozását a vádemelés előtt az adóhatóság által megjelölt számlára kiegyenlítette, és vele szemben az eljárást ez okból megszüntették, vagy az eljárást az elkövetővel szemben a Btk. 64. §-ában, illetve a 2013. június 30-ig hatályban volt 1978. évi IV. törvény 71. §-ában meghatározott megrovás alkalmazásával szüntették meg.

Az adó megállapításához való jog elévülése az előzőekben ismertetett büntetőeljárás esetében a büntetőeljárás kezdő időpontjától a büntetőeljárásnak a bíróság jogerős ügydöntő határozatával vagy véglegessé vált nem ügydöntő végzésével történő befejezéséig, vagy az ügyészségnek vagy a nyomozó hatóságnak a feltételes ügyészi felfüggesztés vagy közvetítői eljárás céljából történő felfüggesztésről szóló, illetve további jogorvoslattal nem támadható eljárást megszüntető határozata meghozataláig nyugszik.

Az elévüléssel fenyegetett vizsgált időszakokat érintő ellenőrzések esetén a jogorvoslati eljárások eredményeként, amennyiben új eljárás lefolytatását rendeli el a felettes adóhatóság, fontos, hogy legyen idő az eljárás ismételt lefolytatására. Ennek lehetőségét tartalmazza a (7) bekezdés, amely szerint az adó megállapításához való jog elévülése egy alkalommal tizenkettő hónappal meghosszabbodik, ha a felettes adóhatóság a másodfokú eljárás keretében, a felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter vagy az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter felügyeleti intézkedés keretében, vagy az adóhatósági határozat ellen indított közigazgatási perben a bíróság új eljárás lefolytatását rendeli el.

A már említett kézbesítési problémák esetére jelent meg az alábbi szabály (a 202. § (8) bekezdés): ha az adóhatóság az adót megállapító határozat kézbesítése tekintetében helyt ad a kézbesítési kifogásnak, nyugszik az adómegállapításhoz való jog elévülése a határozat kézbesítettnek minősülésétől a kézbesítési kifogásnak helyt adó végzés véglegessé válásáig.

Említést érdemel, hogy az Alkotmánybíróság a 2/2022. (II.10.) AB határozatában kimondta, hogy az (új) Art. 271. § (1) bekezdésének „és a megismételt” szövegrésze alaptörvény-ellenes, ezért azt megsemmisítette. Az ügy tényállása szerint az alkotmánybírósági határozattal érintett ellenőrzési időszak 2010. július-október volt, így még a régi Art. szerint zajlott az utólagos ellenőrzés, amely 2011. január 27-én indult. Az adóhatóság elsőfokú határozata 2015. október 8. napján kelt, a másodfokú határozat 2015. decemberében, éppen az ötéves elévülés idő végét megelőző napokban. Az adózó a másodfokú határozattal szemben keresettel élt, az eljáró bíróság ítéletében 2018. március 2-án elrendelte a másodfokon eljáró adóhatóság eljárásának megismétlését, amely a határozatát 2018. március 5-én ismételten meghozta. A felperes ismételten keresetet terjesztett elő, az eljáró bíróság 2018. július 5-én pedig ismét hatályon kívül helyezte a másodfokú határozatot - kötelezve az

eljárás megismétlésére. A döntést a Kúria felülvizsgálta, és helybenhagyta a bíróság ítéletét, de az új eljárás lefolytatására már az új Art. szabályainak alkalmazását írta elő. Az így lefolytatott harmadik adóhatósági eljárás eredményeként a jogerős adóhatósági határozat 2020. július 30-án kelt. A felperes harmadjára is keresettel élt - hivatkozva arra is, hogy az adóhatóság adómegállapításhoz való joga a régi Art. szabályai alapján elévült, és indítványozta az új Art. 271. § (1) bekezdésének alkotmányossági vizsgálatát, abban az esetben, ha a régi Art-ra alapított elévülési kifogással a Szegedi Törvényszék nem ért egyet. Az ellenőrzéssel érintett egyik adóév tekintetében a régi Art. szerinti elévülési idő meghosszabbodása nem vonatkozott a felperes ügyére, hiszen a meghosszabbodást törvénybe iktató szabályt a jogalkotó úgy léptette hatályba (2012. január 1.), hogy azt csak a módosítás hatálybalépését követően indult eljárásokban kell alkalmazni, viszont a felperes ellenőrzése még 2012. január 1-jét megelőzően indult. Az adóhatóság által hozott határozatok többszöri hatályon kívül helyezése eredményeként a megismételt eljárásokban már az új Art-ot és annak meghosszabbítható elévülési idejét kellett alkalmazni, függetlenül attól, hogy az eredeti eljárás még a régi Art. hatálya alatt indult, amely ilyen meghosszabbodást még nem tett lehetővé. Az Alkotmánybíróság ugyanakkor megállapította, hogy az Art. 271. § (1) bekezdésének azon fordulata, amely a megismételt eljárásokban is alkalmazni rendeli az új Art-ot hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkotás tilalmába ütközik, ezért azt megsemmisítette.¹²

10. A bizonyítás

Az ellenőrzési eljárás célja és lényege, hogy az adózó által teljesítendő adókötelezettségek jogszerűségét ellenőrizze az adóhatóság, mely a tényállás teljes körű, de nem parttalan felderítését követeli meg, amely alapja lehet a megállapításokat realizáló hatósági eljárásnak. Tulajdonképpen azt is mondhatnánk, hogy az ellenőrzési eljárás lényege és célja a bizonyítási eljárás, a tényállás megkonstruálása, hiszen a joghatást kiváltó jogi minősítés tulajdonképpen a hatósági eljárásban, az elsőfokú határozat megszületésével történik. Az más kérdés, hogy a jegyzőkönyv is tartalmaz már jogszabályi hivatkozásokat és a tényállásfeltárás ezen jogszabályok mentén halad.

Az ellenőrzés különös szabályai közé is bekerült az adóhatóságot terhelő tényállás tisztázási, bizonyítási kötelezettség, mely egyébként az adóigazgatási eljárás szabályai között is fellelhető,

¹² Adójogi elévülés 2.0? Dr. Kovács Orsolya (https://adozona.hu/adozas_rendje/Adojogi_elevules_ZAJLQQ)

annak 58. §-a ugyanis a tényállás tisztázása kapcsán így rendelkezik: ha a döntéshozatalhoz nem elegendő a rendelkezésre álló adat, az adóhatóság bizonyítási eljárást folytat le. A hatósági eljárásban minden olyan bizonyíték felhasználható, amely a tényállás tisztázására alkalmas. Nem használható fel bizonyítékként jogszabálysértéssel megszerzett bizonyíték. Az adóhatóság által hivatalosan ismert és a köztudomású tényeket nem kell bizonyítani. Ha a törvény eltérően nem rendelkezik, az adóhatóság szabadon választja meg a bizonyítás módját, és a rendelkezésre álló bizonyítékokat bizonyító erejüknek megfelelően értékeli.

Az ellenőrzés során a szabad bizonyítás elve érvényesül, azaz bármely jogszerűen megszerzett bizonyítékot felhasználhatja az adóhatóság a tényállás bizonyítása céljából. E helyen kell megemlíteni a Kúria Kfv.I.35.594/2016. sz. döntését, mely szerint a titkos információgyűjtés során beszerzett bizonyítékok jogszerűségi felülvizsgálatára a közigazgatási bíróság törvényi felhatalmazás hiányában nem jogosult. Ennélfogva miután az EUB döntésében előírt kontradiktórius eljárásban való felülvizsgálat a közigazgatási perben nem valósulhat meg, mindaddig, míg a büntetőbíróság döntésével azok beszerzésének jogszerűségéről nem dönt, bizonyítékként nem használható fel. (Az ügyben az EUB a C-419/14. számon folytatott le előzetes döntéshozatali eljárást.)

A régi Art-ból (azaz a törvényi szintről) a kormányrendelet 79. § (5) bekezdésébe került át a bizonyítási eszközök és bizonyítékok nem taxatív felsorolása, ezek: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetve más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, a próbavásárlás, a fel nem fedett próbavásárlás, a próbagyártás, a helyszíni leltározás, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó vagy nyilvánosan elérhető elektronikus adat, információ.

A szakértővel kapcsolatos általános szabályokat az Air. 66. § -a tartalmazza, ehhez képest az ellenőrzés különös szabályai között is található a szakértővel kapcsolatos rendelkezések (101. §), melyek a régi Art-ban is megjelentek már a módosítások során. A szakértő adóhatósági igénybevételével kapcsolatban meg kell említeni, hogy a bíróság súlyos eljárási hibát állapított meg akkor, amikor az adózó az ellenőrzés alatt nem ismerhette meg a szakértő személyét, a szakvéleményt pedig nem ismerhette meg annak elkészültekor, arra észrevételt külön nem tehetett,

csak a jegyzőkönyv mellékleteként. A szakértőt a tanú jogállása illeti meg, azaz az adózó a tanúval szembeni kifogásokat támaszthatja a szakértővel szemben, a régi Art. 58. § (6) alapján.

Az egyik legfontosabb bizonyítási eszköz a nyilatkozat, melynek szabályait az Air. 59. § -60.§-ai tartalmazzák. E szerint megkülönböztethető a nyilatkozattétel saját ügyben és nyilatkozattétel más ügyében. Az adózónak joga van ahhoz, hogy az eljárás során nyilatkozatot tegyen, vagy a nyilatkozattételt megtagadja. Ha a tényállás tisztázása azt szükségessé teszi, az adóhatóság az adózót nyilatkozattételre hívhatja fel.

Az adóhatóság az adózót, illetve az adózónak nem minősülő természetes személyt - a vele szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózók adókötelezettségének, adóalapjának, adómentességének, adókedvezményének, adójának vagy költségvetési támogatásának megállapítása, ellenőrzése, illetve az adóhatóság törvényben vagy törvény felhatalmazása alapján alkotott önkormányzati rendeletben meghatározott eljárásának lefolytatása érdekében - felhívásban nyilatkozattételre kötelezheti az általa ismert, illetve nyilvántartásában szereplő adatról, tényről, körülményről. A nyilatkozattétel megtagadható, ha az adózó vagy a természetes személy az eljárásban tanúként nem lenne meghallgatható, vagy a tanúvallomást megtagadhatná.

A nyilatkozattétel a tanú meghallgatással rokon intézmény, azonban a magánszemély szóbeli meghallgatására nem kell a nyilatkozattétellel érintett (vizsgált) adózót sem idézni, sem értesíteni és a tárgyalás szabályait sem kell alkalmazni, ellentétben a tanú meghallgatással. A Kúria eseti döntésében rámutatott, hogy az, hogy az Air. 98. § (2) bekezdése előírja, hogy az ellenőrzés során az adózó és a foglalkoztatottja az ellenőrzéshez szükséges felvilágosítást az adóhatóság részére megadja, nem jelenti azt, hogy tanúként a foglalkoztatottat ne lehetne meghallgatni, a két jogszabályi rendelkezés nem áll egymással ellentétben.¹³

Az adóhatóság eljárása során azt a személyt, akinek valamely, az ügy szempontjából jelentős tényről, körülményről tudomása van, tanúként hallgatja meg. Tanúként nem lehet meghallgatni az eljárás alá vont adózót, őt csak nyilatkozattételre lehet felszólítani. A tanúzási kötelezettség - a jogszabály által meghatározott kivételekkel - mindenkit terhel, akinek az ügy szempontjából jelentős tényről

¹³ Kúria Kfv. 35.333/2021/9.

tudomása van. A tanúzási kötelezettség magában foglalja a megjelenési, vallomástételi és igazmondási kötelezettséget. A megjelenési kötelezettség alapján a tanú köteles az adóhatóság által megjelölt helyen és határidőben megjelenni. Amennyiben a megjelenési kötelezettségnek nem tud eleget tenni, ezt az adóhatósággal tudatnia kell. Ellenkező esetben az adóhatóság a tanút hatósági kényszerrel is elővezettetheti. A vallomástételi kötelezettség alapján a magánszemély köteles az ügygel kapcsolatos felvilágosítást megadni, az adóhatóság, illetve a szakértő kérdésére válaszolni. A tanúvallomás indokolatlan megtagadása szintén hátrányos jogkövetkezményekkel jár.

Fontos alapelv ugyanakkor, főként az Áfa ellenőrzések körében, hogy amennyiben dokumentumok nem támasztják alá az ügyletek valóságát, úgy nyilatkozatokkal, tanúvallomásokkal azok nem pótolhatók. A bíróság adóperben bizonyítást hivatalból nem vehet fel, bizonyítékok hiányában nem elégséges, hogy a felperes az adóhatóság megállapításait pusztán vitassa. A gazdasági ügyletek megvalósulása kizárólag magával a számlával nem igazolható, a számla megléte nem zárja ki a gazdasági esemény megtörténtének vizsgálatát. A számviteli törvény 166. § (2) bekezdése alapján pedig a számlának nemcsak alakilag, hanem tartalmilag is hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. A tényadatokkal szemben az ellenkező bizonyítása az Ügyfelet terheli, másrészt amennyiben az objektív körülmények alapján megállapításra kerül, hogy a termékértékesítés olyan adóalany részére történik, aki tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a hozzáadottérték-adó kijátszással megvalósított ügyletben vesz részt, az adólevonás joga megtagadható.¹⁴

A kormányrendelet 80. §-a tulajdonképpen az adóhatóság ellenőrzési eszköztárát sorolja fel, így az ellenőrzés során az adóhatóság például iratokat, bizonylatokat, könyveket, nyilvántartásokat, számításokat és egyéb tényeket, adatokat, körülményeket, tárgyakat, munkafolyamatokat továbbá a könyvek, nyilvántartások vezetéséhez, bizonylatok feldolgozásához alkalmazott szoftvereket, informatikai berendezéseket, valamint - függetlenül az azokat megjelenítő informatikai infrastruktúra jellegétől - elektronikusan tárolt, kezelt, továbbított adatokat vizsgálhat meg, az adózótól, képviselőjétől, alkalmazottjától felvilágosítást, más személyektől nyilatkozatot kérhet, az adózóval szerződéses kapcsolatban álló más adózónál kapcsolódó vizsgálatot végezhet, illetve más, a tényállás tisztázásához szükséges bizonyítást folytathat le. A felsorolás, csakúgy, mint a bizonyítékok esetében nem minősül taxatívnak, melyet a példaként említett utolsó fordulat is jelez.

¹⁴ Kúria Kfv. I.35.146/2015/6.

Az elsőfokú eljárás legtöbbször hivatkozott és megállapított hibája a tényállás tisztázási kötelezettség megsértése, elmulasztása az adóhatóság részéről.

11. A becslés

A becslés témája terjedelmi okokból jelen tanulmányban szintén nem kerül részletesen kifejtésre, azonban megemlítendő a teljességi nyilatkozat, amely a természetes személy adózó Szja bevallásának vizsgálatára irányuló adóellenőrzés esetén az adóalap megállapítása szempontjából lényeges vagyoni, jövedelmi és egyéb körülményeire vonatkozóan kerül bekérésre a revízió által.

A kormányrendelet 86 - 88. §-ai tartalmazzák a becslésre vonatkozó részletszabályokat, külön kiemelve a személyi jövedelemadó ellenőrzéséhez kapcsolódó becslés és az általános forgalmi adó ellenőrzéséhez kapcsolódó becslés szabályait.

Ha becslés alkalmazására az általános forgalmi adó megállapítása során kerül sor, bizonylatok hiányában az állami adó- és vámhatóság

a) a fizetendő adót a tényleges eladási ár, és

b) a levonható adót a tényleges beszerzési ár,

ezek hiányában a forgalmi érték vagy az árképzési szabályok szerint kalkulált ár, illetve a szokásos piaci ár és a vonatkozó adómérték alapján állapítja meg.

A korábbi Art. szabály él tovább, azzal, hogy a levonható adót az adóhatóság becsléssel abban az esetben állapítja meg, ha a bizonylatok hiányát természeti, illetve az adózó érdekkörén kívül álló okból bekövetkező katasztrófa okozta.

A levonható adó kérdésével foglalkozik a Kúria a Kfv.V.35.479/2015/5. számú ítélete is. A Kúria ebben az ítéletében kiemelte, hogy az adózó adóbevallása nem az adólevonási jog alapbizonylata. A felperesként eljáró adózó az adóbevallása alapjául szolgáló okiratok átadásának elmulasztásával nem igazolta, hogy az adólevonás jogát gyakorolhatta volna, ezért mulasztása jogkövetkezményét viselni

volt köteles. A régi Art. 110.§-a csak akkor biztosított lehetőséget a levonható adó becslésére, ha bizonylatok hiányát természeti, illetve az adózó érdekkörén kívül álló okból bekövetkező katasztrófa okozta. Ilyen körülményeket a perben alperesi helyzetben szereplő adóhatóság nem állapított meg, de azokra az adózó sem hivatkozott.

Megállapítható tehát, hogy a levonható adó körében a becslést megalapozó körülményeket az adózónak kell bizonyítania. Nem elfogadható a hivatkozás, ha nem járt el kellő gondossággal, például az iratai eláztak, autóját feltörték és pont a céges iratokat elvitték.

VIII. Az ellenőrzés befejezése

1. A jegyzőkönyv

Az Air. 115. §-a így rendelkezik az ellenőrzés befejezéséről: az adóhatóság a megállapításait - ha jogszabály eltérően nem rendelkezik - jegyzőkönyvbe foglalja. Ha az ellenőrzés a vállalkozási tevékenységben résztvevők alkalmazásával összefüggésben tartalmaz megállapítást, a jegyzőkönyv tartalmazza a természetes személyek azonosításához szükséges adatokat is.

Az ellenőrzés a jegyzőkönyv átadásával fejeződik be. Ha a jegyzőkönyvet kézbesíteni kell, az ellenőrzés a postára adás, illetve a tárhelyen történő elhelyezés napjával zárul. Ha az adóhatóság büntetőeljárást kezdeményez, külön jegyzőkönyvet készít. A büntetőeljárást kezdeményező jegyzőkönyvet az adóhatóság az adózónak nem adja át.

Az Air. 116. §-a a kiegészítő ellenőrzés szabályait rögzíti, amint utaltunk már rá, alapvetően észrevétel alapján, vagy hivatalból indulhat meg. Az ellenőrzést az adózó észrevétele alapján az észrevétel beérkezésétől, szóban előterjesztett észrevétel esetén annak jegyzőkönyvbe foglalásától számított legfeljebb harminc napig, jogkövetési vizsgálat esetében legfeljebb tizenöt napig lehet folytatni. Az ellenőrzést az ellenőrzés befejezésétől számított harminc napon belül, az ok felmerülésétől számított tizenöt napig akkor is lehet folytatni, ha a határozat meghozatalához a tényállás tisztázása válik szükségessé. Az adóhatóság az adózót a kiegészítő ellenőrzésről a kiegészítő

ellenőrzés kezdő napjának megjelölésével haladéktalanul értesíti. A kiegészítő ellenőrzésről kiegészítő jegyzőkönyvet kell készíteni.

A kormányrendelet 84. § (4) bekezdése szerint, ha a bevallott adó-, költségvetési támogatás alapja, az igénybe vett adómentesség, adókedvezmény, a megállapított adó, illetve költségvetési támogatás nem felel meg a jogszabály rendelkezéseinek, az adóhatóság az adózót a megállapított tényállásról és az adókülönbözetről a jegyzőkönyv kézbesítésével értesíti, amelyre az adózó tizenöt napon belül észrevételt tehet, amelyhez csatolnia kell az abban foglaltak bizonyításához szükséges iratokat. A kiegészítő ellenőrzés - fentebb már ismertetett - szabályait az Air. egyszerűsítette a korábbi, kissé bonyolult rendszerhez képest. Súlyos eljárási hibát jelent, ha az adózó kiegészítő ellenőrzésről történő értesítése elmarad, vagy ha a kiegészítő ellenőrzés megállapításait nem foglalja jegyzőkönyvbe a revízió, hanem azokról csak az elsőfokú határozatból értesül az adózó.

Az Air. kommentárja alapján az ellenőrzés során történt megállapításokat minden esetben, tehát akkor is, ha az ellenőrzés mindent rendben talált, jegyzőkönyvben kell rögzíteni. A jegyzőkönyv kötelező tartalmi elemeket és a konkrét ügy megállapításait tartalmazza. Az adókötelezettséget érintő tényeket pontonként rögzíteni kell. Az egyes pontokban részletesen ismertetni kell a megállapítás alapjául szolgáló tényállást, a megsértett jogszabályt (szakasz, illetve bekezdés mélységéig történő hivatkozással), a hiányosság fennállását bizonyító minden körülményt. Az egyes pontokat úgy kell kidolgozni, hogy az az adóigazgatási eljárás megindítása esetén a kiadandó határozat alapját képezhesse. A jegyzőkönyv az ellenőrzés során tapasztalt valamennyi, az adókötelezettség vizsgálatakor felmerült tény, nyilatkozatot, kérelmet, adatot magában foglalja. A jegyzőkönyvnek tartalmaznia kell a következő adatokat: az eljáró adóhatóság megnevezését, a jegyzőkönyv milyen célból készült, a felvétel helyét, időpontját, illetve a tényállást.

A jegyzőkönyv leglényegesebb része a felvett tényállás. Az ellenőrzés során kiállított jegyzőkönyv az adózó adóinak és költségvetési támogatásainak részletes vizsgálata alapján készül. A megjelölt évekre vonatkozóan a költségvetési kapcsolatokat - a vizsgálati programban meghatározottak szerint - részletesen, vagy egy-egy adónemre vizsgálja a revízió. A jegyzőkönyv pontonként tartalmazza a megállapításokat, ezen belül részletesen fel kell tüntetni az adóalap, illetve az adó megállapításával összefüggő, kifogásolt eljárást, téves jogértelmezést. Meg kell jelölni azt a jogszabályt is, amelyet az

adózó - az adóhatóság megítélése szerint - megsértett, a jegyzőkönyvben utalni kell azokra a körülményekre, amelyek az egyes mulasztások súlyának megítélésében szerepet játszottak. A jegyzőkönyvet úgy kell elkészíteni, hogy azt az adózó megértse, és hogy az a szükséges hatósági intézkedések alapjául is szolgálhasson. Tartalmaznia kell, hogy az adóhatóság a vizsgált időszakban (évben, negyedévben, hónapban), illetve adónemben mindent rendben talált, vagy pedig a megállapítások alapján megteszi a szükséges hatósági intézkedéseket.

Az ellenőrzés a jegyzőkönyv átadásával fejeződik be. Amennyiben a jegyzőkönyvnek az adózó részére történő közvetlen átadására azért nincs lehetőség, mert azt az adózó nem teszi lehetővé, úgy azt részére kézbesíteni kell.

Miként az ellenőrzés megindításának alapdokumentuma a megbízólevél, úgy az ellenőrzés befejezése a jegyzőkönyv elkészültében determinálódik. Különösen fontos ez esetben is, hogy a jegyzőkönyv ne szenvedjen súlyos alaki hibákban. Ilyen lehet az eljáró adóellenőrök, vagy a vezető aláírásának hiánya, de olyan esetre is volt példa, hogy a már megszűnt szervezeti egység fejlécével került kiállításra a jegyzőkönyv.

2. Az észrevétel

Korábban többször említésre került az észrevétel fogalma. Az adózó egyik legfontosabb eljárási jogosultsága, hogy a jegyzőkönyvet megismerheti és annak átadását, kézbesítését követő 15 napon belül, adóellenőrzés esetén 30 napon belül észrevételt tehet rá. Az Air. 97. § (2) bekezdése szabályozza, hogy az észrevétel megtételére nyitva álló határidők (a régi Art-tal szemben) jogvesztők. Elmulasztásuk még igazolási kérelemmel sem menthetők ki.

Az adózónak itt nyílik utoljára arra lehetősége, hogy eddig elő nem tárt tény, körülményt hozzon a revízió tudomására az ellenőrzéssel kapcsolatban, a fellebbezésben főszabály szerint ezt már nem teheti meg.

Fontos kiemelni ehelyütt, hogy a kiegészítő ellenőrzés meghosszabbítására már nincs lehetőség.

Ezt követően az adóhatóságnak utólagos adómegállapítás esetén 60 nap áll rendelkezésre az elsőfokú határozat kiadmányozására. A határidő kezdete a jegyzőkönyv, kiegészítő jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének napja, észrevétel esetén annak beérkezésének napja.

IX. Az Áfa-ellenőrzések sajátosságai

1. Anyagi jogi kitekintés

Tekintettel arra, hogy ezen fejezet témája akár önálló tanulmány is lehetne, ezért előre kell bocsátanom, hogy csak a kérdés legfontosabb elemeit fogom felvázolni, így például elmarad az egyes Áfa-csalási metódusok (pl.: körhintacsálás) ismertetése, mint ahogy az Áfa-csalással fertőzött szektorok (régbben gabona, cukor, számítástechnikai termékek, az őrző-védő, munkaerő-kölcsönző társaságok, stb.) módszereinek bemutatása is. Nem térek ki a fordított adózás kérdésére sem, amelyet a jogalkotó az EU „rosszallása” ellenére is szívesen alkalmaz a csalással érintett szektorok időleges fehérítésére. Az Áfa-rendszer működésének lényegi ismeretét is adottnak tekintem, ezért azt nem mutatom be.

Nem részletezve a számszaki adatokat, de köztudott, hogy a magyar költségvetés legnagyobb adóbevételét generáló adóneme az általános forgalmi adó. Szintén köztudott, hogy ezt az adónemet - az évek óta javuló tendencia ellenére is - súlyosan érintették, érintik a különböző, tisztán adókijátszást, adócsalást célzó cselekmények, amelyek nem ritkán határokon átnyúlva, számos, kifejezetten e célra létrehozott gazdasági szereplőn keresztül valósulnak meg. Éppen ezért szükséges külön fejezetben foglalkozni az ellenőrzési eljárások Áfa-specifikus kérdéseivel, ami most elsősorban eljárási kérdéseket jelent. Mint az Áfa ellenőrzési ügyek egyik anyagi jogi alapja, feltétlenül idézni kell az Áfa tv. 120. § a) pontját, amely szerint abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adó a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételeéhez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt,

szervezetet is - rá áthárított. (Ez a szabályozás szinte szó szerint azonos az Európai Unió Tanácsának 2006. november 28-i 2006/112/EK Irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 168. cikk a) pontjával). Az Áfa megállapítások anyagi jogszabályi hivatkozások elmaradhatatlan része az Áfa tv. 127. §-ára történő hivatkozás is, amely az adólevonás tárgyi feltételeként az adóalany személyes rendelkezésre álló számlát határozza meg.

Az Áfa-kijátszást megvalósító ügyletek sajátossága az is, ami az Áfa rendszer működési mechanizmusából adódik, hogy az ügyletláncolat egy pontján az Áfa nem kerül megfizetésre, egyszerűen megfogalmazva a rendszerből valahonnan „eltűnik” az Áfa összege. A visszaélések számos variációja képzelhető el, a tényállások jellemzője, hogy a számlázási láncolat valamely (vagy akár több) eleme a rábízott általános forgalmi adóval nem számol el a költségvetés felé, értve ez alatt a bevallási, befizetési kötelezettségek elmulasztását.¹⁵

Az Áfa adónem ellenőrzéseinek célkeresztjében az esetek többségében a gazdasági esemény és az ehhez kapcsolódó számla áll. Előfordulnak időnként jogkérdések is a lefolytatott vizsgálatok során, azonban az ellenőrzések túlnyomó része azt hivatott eldönteni, hogy a gazdasági eseményről kiállított számla hiteles bizonylatnak minősül-e, azaz az azon feltüntetett adatok a valóságot fedik-e. Nem minden adat hibája esetén minősül automatikusan hiteltelennek a számla, azonban, ha a gazdasági esemény nem valósult meg, illetőleg megvalósult, de nem a felek között, akkor biztos, hogy az hiteltelennek fog minősülni, ezáltal adólevonási jogot gyakorolni nem lehet a rajta feltüntetett összeg esetében. A számla, mint számviteli bizonylat a számviteli törvény hatálya alá is tartozik, így az Sztv-nek a bizonylati elv és a bizonylati fegyelem és a számviteli bizonylatok (165. § - 167. §) közötti szakaszai, illetve a számviteli alapelvek alkalmazandók a számla hitelessége kérdésének megítélésében, illetve hivatkozandók annak hiteltelenségének megállapításakor.

15 Verbai Tamás: Határokon átnyúló Áfa-ellenőrzések adóhatósági tapasztalatai - Áfa ellenőrzés és tervezés gyakorlati kérdései Penta Unió 2011.

2. A közösségi értékesítés kérdései

Gyakorta előfordul, hogy a magyar adózó Magyarország területén kívülre, de egy Európai Unió tagállamba értékesít terméket, amely adófizetési kötelezettséget nem eredményez, feltéve, ha igazolja, hogy a termék az értékesítése következtében átlépte a magyar határt egy másik közösségi állam felé. Ebben az esetben azonban az Áfa törvény 89. § (1) bekezdése alapján a bizonyítási teher az adózón van, neki kell bizonyítani. E szerint mentes az adó alól - a (2) és (3) bekezdésben meghatározott eltéréssel - a belföldön küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése igazoltan belföldön kívülre, de a Közösség területére, függetlenül attól, hogy a küldeménykénti feladást vagy a fuvarozást akár az értékesítő, akár a beszerző vagy - bármelyikük javára - más végzi, feltéve, hogy:

- a) az egy másik, adóalanyi minőségében nem belföldön, hanem a Közösség más tagállamában eljáró adóalanynak vagy a Közösség más tagállamában nyilvántartásba vett adófizetésre kötelezett, nem adóalany jogi személynek történik, és
- b) az az adóalany vagy adófizetésre kötelezett nem adóalany jogi személy, akinek (amelynek) részére az értékesítés történik, adószámmal rendelkezik a Közösség más tagállamában és ezt az adószámot közölte az értékesítővel.

A legtöbbször az adózók CMR¹⁶ fuvarlevéllel igyekeznek bizonyítani az értékesítés megtörténtét, melyek esetében, csakúgy, mint a számlák esetében, kiemelt jelentőséggel bír, hogy minden adata helytálló legyen, mint bizonylatra, erre is alkalmazandók az Sztv. követelményei. Elmondható, hogy az igazolás kvázi bizonyító ereje akkor a „legmagasabb”, ha az a felektől független személytől származik (pl. a felektől független fuvarozó) és minden egyes adat helytállósága igazolt.

Hatékony eszköz lehet a közösségi ügyletek ellenőrzésénél a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló 904/2010 EU rendelet 28. cikkében megfogalmazott jelenlét és részvétel típusú ellenőrzés, mely lehetőséget biztosít arra, hogy a

¹⁶ A CMR a „Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route“ rövidítése, magyarul: Egyezmény a Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről

megkereső és a megkeresett hatóság közötti megállapodás alapján a megkereső tagállam felhatalmazott képviselői jelen lehessenek a megkeresett hatóság hivatalaiban, valamint a megkeresett tagállam területén elvégzett közigazgatási vizsgálatoknál. Ezen típusú ellenőrzések gyors lebonyolítása, a revizorok jelenléte folytán olyan információ is birtokukba juthat, amelyek egy közvetett tájékoztatásból nem derülnének ki, illetőleg azonnali akciót tesz lehetővé a megkereső tagállam részéről. A jelenlét és részvétel típusú ellenőrzés a közösségi rendelet előírása szerint kizárólag a két tagállam között létrejött megállapodás alapján folytatható le, figyelemmel a megkeresett tagállam belső jogszabályi előírásaival. Az eljárás lefolytatásával kapcsolatban fontos kiemelni, hogy a megkereső tagállam tisztviselői az adózóhoz közvetlenül nem intézhetnek kérdéseket, erre kizárólag a megkeresett tagállami tisztviselőnek van lehetősége, a rendelet előírásai csak a tisztviselők közötti közvetlen kommunikációt teszi lehetővé.¹⁷

Az eljáró revízió tehát a vizsgálódási köre (mint látni fogjuk) már-már nyomozóhatósági szintű tényfeltárást jelent, a revízió gyakorlatilag a jogszabályi keretek betartása mellett szabadon bizonyíthatja a tényállást. A tényállás-tisztázási kötelezettsége nem parttalan az adóhatóságnak, kizárólag olyan mértékben szükséges elvégezni, amely megalapozottá teszi a megállapítást, azaz például ha igazolja, hogy nem a számlán feltüntetett számlakibocsátó végezte el a számlán feltüntetett gazdasági eseményt, nem szükséges feltárnia azt is, hogy valójában ki.

Végezetül hivatkozom a kormányrendelet 82. §-ára, mely a fuvarozott termék ellenőrzésének részletszabályait tartalmazza. Az adójogszabályok 2021-ben történt módosításával került a rendeletbe, hogy az általános forgalmi adó alanyának tulajdonában lévő kereskedelmi mennyiségű termék csak a termék eredetét hitelt érdemlő módon igazoló dokumentum, így különösen fuvarlevél vagy számla birtokában fuvarozható. Az állami adó- és vámhatóság nyilatkozattételre kötelezheti a kereskedelmi mennyiségű termék fuvarozását végző személyt arról, hogy mely általános forgalmi adóalany javára végzi a fuvarozási tevékenységet, továbbá ellenőrizheti a termék eredetét, és az általános forgalmiadó-alany tulajdonjogát hitelt érdemlő módon igazoló dokumentumok, valamint az érvényes EKAER szám meglétét.

¹⁷ Másik tagállamba irányuló megkeresés alapján indított ellenőrzések, azon belül is egy konkrét jelenlét és részvétel típusú ellenőrzés során szerzett tapasztalatok Adóvilág. 2019. március

3. Az adózási tudattartalom vizsgálata

Kiemelt jelentősége van az adózási tudattartalom vizsgálatának az Áfa-ellenőrzések során, ugyanis az EU-s ítélkezési 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.¹⁸

A magyar ügyekben született bírósági ítéletek alapján egyértelműen rögzíthető volt, hogy a kialakult magyar adóhatósági gyakorlat és az EUB ítélkezése az Áfa-levonás kérdésében eltérő felfogást mutatott. A magyar bíróság az előzetes döntéshozatali eljárást éppen azért kezdeményezte, mert a kialakult adójogi gyakorlat olyan felelősségi rendszert állított fel a levonási jog gyakorlásánál, amely egyes, a számlakibocsátónál feltárt hiányosságokat a számlabefogadó hátrányára értékelt. A számlabefogadót olyan, az érdekeltségi körén kívül eső okok miatt érhetette hátrány, amely esetében nem tisztázódott, hogy azok ellenőrzését el lehetett-e tőle várni. Már a magyar ügyek elbírálását megelőző bírói gyakorlat is kimondta, hogy az olyan adóhatósági gyakorlat, amely az adólevonáshoz elvált kellő körültekintés keretében ténylegesen objektív felelősséget hárít a Vevőre az értékesítési lánc korábbi szakaszaiban történt szabályszegésekért, nem tekinthető arányosnak vagy ésszerűen elvárhatónak. Az adólevonási jog jogszerű megtagadásához nem elegendő kételyek megfogalmazása, rögzítése, hanem az adóhatóságot terheli objektív körülmények alapján annak bizonyítása, hogy a

¹⁸ Kúria Kfv.V.35.122/2013/6.

számlabefogadó tudta vagy tudnia kellett arról, hogy az ügylet általános forgalmi adócsalás részét képezi.¹⁹

Az Áfa-ellenőrzések egyik sarokpontja, hogy az adóhatóság bizonyította-e az adózói közrehatást és annak minőségét az adókijátszásban. Az 1992-es Áfa törvény még tartalmazta a kellő körültekintés kitételét a számla befogadása kapcsán, a jelenleg hatályosból ez a tételes előírás kikerült, azonban ez nem jelenti azt, hogy ne így kéne eljárnia az adózóknak. E tekintetben jelentős és fordulatot utat járt be a gyakorlat, melynek egyik máig érvényes iránytűje a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK véleménye (a továbbiakban: KMK vélemény), melyben vázolódnak a történeti előzmények is.

Kiemelést érdemel az EUB gyakorlata is, amely (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.

Kezdve a revíziótól, az elsőfokú határozatig kiemelt hangsúlyt kell tehát fektetni a tudattartalom körébe tartozó megállapítások megfelelő kimunkálása, egyes Áfa ellenőrzések során az egyik legnehezebben feltárható és bizonyítható kérdéskörrel van szó. Mind a másodfokú adóhatóság, mind a bírósági felülvizsgálat során az adózói érvelés keretében kerülnek a tudattartam során feltárt körülmények.

A KMK vélemény alapján alapvetően három nagy „tudattartam kategória” különíthető el az alábbiak szerint:

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.

¹⁹ Kúria, Kfv.I. 35.261/2013/5.

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.

A pénzügyi perek jelentős számban fordulnak elő a magyar közigazgatási bírászkodásban, és ennek is jelentős hányadát az általános forgalmi adó levonásával/visszaigénylésével kapcsolatos perek jelentik. A magyar jogalkotásra, és jogalkalmazásra is iránymutató hatást fejt ki a közösségi jog, és az Európai Unió Bíróságának (továbbiakban: 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. Ezen EUB ítéletek talán a legtöbbet hivatkoztak az adózói tudattartalomhoz kapcsolódóan.

A Kúria egységes ítélezést folytat a tekintetben, hogy az adólevonási jog gyakorlásának kötelező feltétele a tartalmilag hiteles számla. 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 2012 előtt folytatott jogalkalmazási gyakorlat elsődlegesen az adózóra telepítette a bizonyítási terhet, ezen körülmények tekintetében. Az EUB ítélezési gyakorlata e körben fontos elveket fektetett le, amelyek hatással vannak a jogalkalmazásra, így az ítélezésre is. A legfontosabb, általános következtetések az alábbiak: az adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és fő szabály szerint nem korlátozható. E jog, nevezetesen a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. (Mahagében/Dávid ügy 38.pont).

A nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkoztak. (Mahagében/Dávid ügy 42.pont).

Az adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt. (Mahagében/Dávid ügy 49.pont).

Azt az adóalanyt ugyanis, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a hía kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, az Irányelv alkalmazása szempontjából ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni, függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e, vagy sem (Mahagében/Dávid ügy 46.pont).

A fentiek tükrében megállapítható, hogy az Áfa tv. 120.§ a) pontjával összefüggésben a bizonyítási teher az adóhatóságra hárul, neki kell bizonyítani az objektív körülmények fennállását, hogy az adózó az adólevonási jogra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkozott. Ha az adóhatóság bizonyítékokkal alátámasztottan állapítja meg a számlák tartalmi hiteltelenségét, akkor az adózónak kell az ettől eltérő tényállás megállapíthatóságára alkalmas bizonyítást felajánlania. A gazdasági esemény megtörténtével kapcsolatos „objektív körülményeket” sem az EUB ítéletei, sem a nemzeti jogszabályok taxatívén nem tartalmazzák, annak sokszínűsége miatt nem is tartalmazhatják. A jelenlegi magyar bírósági gyakorlat szerint az alapozhatja meg az alperesi határozat jogszerűségét, ha nem egyetlen, objektívnek minősülő tényre, vagy körülményre, hanem több, egymásra épülő együttes objektív tényre és körülményre alapítják a határozatot, amely minden kétséget kizáróan alátámasztja az adólevonási jogszerűtlenségét.

A befogadott számla hitelessége kapcsán az adózói tudattartalom (tudta/tudnia kellett volna) elemzése különböző módon alakulhat. A vizsgálat során három, jól elkülöníthető tényállás

különböztethető meg. A rendeltetésellenes joggyakorlás vizsgálata során az Európai Unió Bírósága által kimunkált, a magyar nemzeti bíróságok gyakorlatában is alkalmazott háromlépcsős teszt alkalmazásával kell vizsgálni a jogügyleteket.²⁰

1.) A számlában szereplő termékértékesítés/szolgáltatás nyújtás a valóságban nem történt meg, a számla csak „önmagában” létezik, mögöttes gazdasági esemény nélkül. Célja csalárd módon vagy visszaélészerűen az Áfa levonási jog gyakorlása. A gazdasági esemény hiányáról a számlában szereplő felek tudomással bírnak, szubjektív tudatuk átfogja annak nem valós jellegét. Erre figyelemmel szükségtelen és értelmezhetetlen annak vizsgálata, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna az adókijátszásról, adócsalásról. Tudott róla, hiszen résztvevője volt az adókijátszásnak.

2.) A termékértékesítés, vagy a szolgáltatásnyújtás megtörtént (pl. az áru a számlabefogadó tulajdonába került, a ház felépült), de az adóhatóság bizonyította, hogy azt nem a számlakiállító adóalany teljesítette. Az adólevonási jogát gyakorló adózó gyakran arra hivatkozik, hogy őt megtévesztették, úgy tudta, hogy a számlakiállító adóalany teljesíti a szerződést. Ennek a helyzetnek a megítélésénél egyrészt nem lehet figyelmen kívül hagyni, hogy az áfa levonási jog teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó tekintetében érvényesül (Mahagében/Dávid ügy 38.pont), másrészt, hogy azt az adót lehet levonni, amelyet egy másik adóalany hárított rá át (Áfa tv. 120. § a) pontja, Irányelv 168. cikk a) pontja). E pontban vitatott tényállás szerint az ügylet teljesült, de a számlakiállító nem azonos az áfát áthárító adóalannyal (a számlakiállító ténylegesen nem hárított át áfát). A két konjunktív feltétel tehát nem teljesül, de a vita abban van, hogy ezt a felperesi adózó tudattartalma átfogta-e.

Az EUB esetjoga nem tesz különbséget a között, amikor maga az adóalany követ el adókijátszást, és a között, ha az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a termék megszerzése által hea-csalásra irányuló ügyletben vesz részt. Az Irányelv alkalmazása szempontjából ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e, vagy sem (C-18/13 Maks Pen ügy 48. pont). Ennek az adózási magatartásnak (tudattartalomnak) a bizonyítása az adóhatóság feladata, de az adózót együttműködési kötelezettség

²⁰ Kfv.I.35.098/2020/4.

terheli, ugyanis vannak olyan esetek, amikor kizárólag a számlabefogadó adóalany rendelkezik olyan információkkal, amelyek bizonyítékként tudnak szolgálni az eljárás során. A tényállás függvényében különbség tehető aktív és a passzív adókijátszást megvalósító számlabefogadó között, amelynek kapcsán a számla befogadójának a gazdasági esemény megvalósulása során tanúsított magatartását kell vizsgálni. Az elhatárolás alapja, hogy a számlabefogadó adóalany, aktív vagy passzív szerepet töltött-e be a csalárd magatartás megvalósítása során.

Aktívnak minősül a magatartása, ha tevélegesen lépett fel a jogellenes adóelőny megszerzése érdekében, azaz alapvetően járult hozzá a mesterséges ügylet vagy ügyletek kialakításához. Ekkor nem szükséges vizsgálni a számlabefogadó tudattartalmát, hanem azon cselekedeteit kell feltárni, amelyek bizonyítják, hogy elsődleges alakítója volt az ellenőrzés alá vont ügyletnek vagy láncnak.

Passzívnak minősül a magatartása, ha a másik adóalany által felkínált feltételeket, körülményeket az ügylet lebonyolítása során nem vizsgálta. Ekkor feltárandó a számlabefogadó tudattartalma, hiszen azt kell bizonyítani a közigazgatási eljárásban, hogy tudott, vagy tudnia kellett volna arról, hogy az ügyletet vagy azok láncolatát jogellenes adóelőny megszerzése érdekében mások hozták létre aktívan, és vonták abba bele.

Míg előbbi esetben az ügylet(ek) alakítója, addig utóbbi esetben az(ok) elszenvetője a számlabefogadó adóalany. Az utóbbi esetben azonban, ha tudott, illetve tudnia kellett volna arról, hogy adókijátszás részesévé válik, adólevonási jogot nem gyakorolhat. Az ügyletben, vagy láncügyletben (körhintaügyletben) legalább egy aktív adókijátszónak lennie kell, kivéve ha azt olyan személy alakította ki és mozgatta a háttérből, aki/amely maga nem lépett fel szerződő félként egyik ügyletben sem. Szükséges tehát, hogy az adóhatóság feltárja, hogy mely adóalanynál/adóalanyoknál jelentkezik a jogellenes adóelőny, amelyre tekintettel - a fentiekre figyelemmel - megtagadható a felperesi adóalany adólevonási/visszaigénylési joga.

3.) Ebben az esetben a konjunktív feltételek teljesültek: a termékértékesítés/szolgáltatásnyújtás megtörtént, és azt a számlakiállító teljesítette. Az adóhatóság azonban bizonyítja, hogy a számlakiállító, vagy láncszerződés (körhinta csalás) esetén a sorban valamely korábbi adóalany (az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg. Kérdésként merül fel, hogy

a felperesi adózó adólevonási jogának gyakorlása összefüggésben lehet-e más adóalanyok magatartásával, elveszítheti-e a fő szabály szerint nem korlátozható jogának gyakorlását. E kérdés megítélésénél figyelemmel kell lenni arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet az Irányelv elismer és támogat, a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen (Mahagében/Dávid ügy 41. pontja és az ott hivatkozott EUB ítéletek). Ezen küzdelem olyan cél, amely nem csak a számlában szereplő felek közt kell, hogy érvényesüljön, hanem az egész gazdasági láncolatban. Ugyanakkor más adóalany visszaélésszerű magatartása miatt nem veszítheti el a felperesi adózó automatikusan az adólevonási jogát, amely az EUB szerint Héa mechanizmusának szerves részét képezi (Mahagében/Dávid ügy 38. pontja). Vizsgálni kell tehát a felperesi adózó tudattartalmát, és az adóhatóság feladata, hogy azon objektív körülmények alapján bizonyítsa, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt (Mahagében/Dávid ügy 49. pontja).

A tudattartalom vizsgálatában az ítélkezési gyakorlat egyik legtöbbször hivatkozott tétele szerint (feltételezve, hogy új eljárást kell lefolytatni) az, hogy az új eljárásban az adóhatóságnak az ügyben feltárt és rendelkezésre álló bizonyítékokat újra kell értékelnie, a hiányosságok, ellentmondások logikai láncolatát elemeznie, megállapítani, hogy ezek olyan zárt rendszert alkotnak-e, melyek a jogügylet csalárd, valótlan voltát, a számlabefogadó csalásban való részvételét, vagy tudatát igazolják. Önmagában formai hiányosságok nem vezethetnek a levonási jog elvesztéséhez, a jogügylet tartalmi vizsgálata szükséges, az adólevonási jog csak akkor tagadható meg, ha egyértelműen bizonyítást nyert, hogy valótlan, a számlában dokumentált gazdasági esemény, illetőleg az adóhatóság bizonyítja, hogy a felperes tudta, vagy tudnia kellett arról adócsalásban vesz részt.²¹

Az adócsalásban való részvételt, az arról való tudomásszerzést önmagában az alacsony árakkal nem lehet magyarázni, és azzal sem, hogy a felperes nem hivatalos márkakereskedőtől vásárolt.²²

²¹ Kúria Kfv. I. 35.261/2013/5.

²² Heinemann Csilla ÁFA-pere Bírói gyakorlat füzetek 19. VIII. fejezet

A több adónemet érintő adókötelezettség esetén az esetleges adókijátszás vizsgálata nem szorítkozhat egyetlen adónemre.²³

Az ítélkezési gyakorlat lényege nem változott azóta, noha időről-időre születnek a témához kapcsolódó EUB ítéletek is, így az un. Signum Alpha ügy, melynek gyakori adózó interpretációja szerint az adóalanytól nem követelhető meg olyan ellenőrzés, amelyet nem köteles elvégezni.²⁴

4. A fizetendő adó kérdése fiktív számla esetén a számlakibocsátónál

Felmerülhet a kérdés, hogy a hiteltelennek minősített számlák kibocsátói, akik a bevallásukban szerepeltették a fiktív számlákat, vajon mentesülhetnek-e az adó megfizetése alól. Az eddigi adóhatósági és bírósági gyakorlat szerint a válasz az Áfa tv. 55. § (1) és (2) bekezdésében keresendő. E szerint ugyanis az adófizetési kötelezettséget annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszerűen megvalósul (a továbbiakban: teljesítés). Ez a joghatás beáll abban az esetben is, ha teljesítés hiánya ellenére számlakibocsátás történik. A joghatás a számlán a termék értékesítőjeként, szolgáltatás nyújtójaként szereplő személyre, szervezetre áll be, kivéve, ha kétséget kizáróan bizonyítja, hogy a számlakibocsátás ellenére teljesítés nem történt, vagy teljesítés történt ugyan, de azt más teljesítette és ezzel egyidejűleg a kibocsátott számla érvénytelenítéséről is haladéktalanul gondoskodik, illetőleg - nevében, de más által kiállított számla esetében - az a) vagy b) pontban meghatározottak fennállásáról haladéktalanul értesíti a számlán a termék beszerzőjeként, szolgáltatás igénybe-vevőjeként szereplő személyt, szervezetet.

Ebben a kérdésben is változást hozott azonban a Kúria 2019. márciusi ítélete, mely alapján a mentesülés feltételei kapcsán rámutatott arra, hogy a felek közötti teljesítés hiányát a számlakibocsátó az adóhatóságnak vagy a bíróságnak az erre vonatkozó döntésével is bizonyíthatja. Ilyenkor a számla érvénytelenítésére a számlabefogadó által kezdeményezett rendes és rendkívüli jogorvoslati eljárás befejezését követően is sor kerülhet.

²³ Kúria Kfv. III.35.117/2015/7.

²⁴ C-446/15 Signum Alfa Sped

A Kúria ebben az ítéletében rámutatott arra, hogy az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésében szabályozott feltételek teljesülése esetén végrehajtott számla korrekció jogszerű, nem lehet megtagadni arra figyelemmel, hogy a számla kiállítására fiktív ügylet keretében került sor, mivel a jogszabály ilyen tartalmú kitétel nem tartalmaz. (Az ügy tényállása szerint a felperes egy gazdasági társaság részére üzletszerzési jutalék jogcímén 78.200.000 Ft + 25%-os általános forgalmi adót tartalmazó számlát állított ki. Az adóhatóság a fenti gazdasági társaságnál lefolytatott vizsgálat során a fenti számla fiktivitását állapította meg. A gazdasági társaság vitatta az alperesi megállapítást, azonban keresetét az elsőfokú bíróság elutasította, majd a Kúria, mint felülvizsgálati bíróság 2016. június 1-jén hozott ítéletével az elutasító döntést hatályában fenntartotta. Erre figyelemmel a felperes a számlát stornírozta, majd 2016. szeptember 30. napján önellenőrzési jegyzőkönyvet vett fel és a 78.200.000 Ft-tal csökkentette árbevételét és 19.550.000 Ft-tal a fizetendő Áfa összegét.)

Az adóhatóság álláspontja szerint (mely következetes volt eddig ebben a kérdésben) az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése alapján az adófizetési kötelezettség a számla kibocsátásának tényén alapult és a teljesítés hiánya ellenére is terheli a számla kibocsátóját. A felperesnek adófizetési kötelezettsége keletkezett még akkor is, ha az alapeljárás jogerős határozatai alapján megállapítható, hogy nem történt teljesítés. Az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésében írt kimentési okokat a felperes esetében nem lehetett alkalmazni, mert azok nem arra vonatkoznak, hogy a kibocsátással megvalósított, az adóhatóság által feltárt jogszabálysértő magatartást helyrehozzák. A felperes felülvizsgálati kérelmében hangsúlyozta, hogy a teljesítés hiányát a számlabefogadónál adóhatósági vizsgálat során hozott jogerős döntéssel bizonyította. A jogszabály semmilyen szűkítő rendelkezést nem tartalmaz bizonyítás kérdésében. Az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése esetében az adóhatóságnak két feltételt kellett vizsgálnia: a felperes gondoskodott-e a kibocsátott számla érvényesítéséről, illetve bizonyította-e, hogy a számlakibocsátás ellenére teljesítés nem történt.

A Kúria döntésében rámutatott arra, hogy a teljesítés hiányában kiállított számlák joghatása alóli mentesüléshez szükséges eljárást a HÉA irányelv nem szabályozza, annak feltételeinek meghatározását a tagállamra bízta. Ennek a kötelezettségének eleget tett a jogalkotó az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésében szabályozott feltételek megalkotásával. Ez a jogszabályhely két feltételt állít. Az első szerint a számla kiállítójaként szereplő személyt bizonyítási kötelezettség terheli vagy abban a kérdésben, hogy a számlakibocsátás ellenére teljesítés nem történt, vagy abban, ha teljesítés történt

ugyan, de azt más teljesítette. A bizonyításnak értelemszerűen a számla kiállítója és befogadója közötti kapcsolatra nézve kell megtörténnie. Nincs jelentősége annak, hogy a teljesítés hiányát az adóhatóság tárta fel a számlabefogadónál végzett vizsgálat során. A felperes rendelkezésére állt az a bírósági döntés mely az előbbi feltétel teljesülését igazolta, míg a másik feltétel, vagyis az érvénytelenítő számla kibocsátásnak megtörténte nem volt vitatott. A jogszabályhelyben előírt „haladéktalanság” követelménye vonatkozásában alkotmányos jogelv, hogy a törvény által biztosított jogorvoslat igénybevétele nem írható a jogorvoslattal élő fél terhére. Nem lehet tehát kizáró körülményként értékelni azt, hogy a felperes nem az adóhatósági eljárás lezárását követően gondoskodott a számla helyesbítéséről, hanem bevárta a számlabefogadó által kezdeményezett rendes és rendkívüli jogorvoslati eljárás befejezését.²⁵

5. Egy Áfa-kijátszással érintett terület összehangolt ellenőrzésének tanulságai

Bizonyos szektorokat különösen érint az Áfa-kijátság, ezért a zöldség-gyümölcs kereskedelemre irányult példán keresztül röviden szemléltetem az összehangolt cselekvés fontosságát és az olyan intézmények, mint például az Ekáer ellenőrzés hatékonyságát.

Az évek során szerzett adóhatósági ellenőrzési tapasztalatok szerint a Dél-budapesti illetőségű területen lévő budapesti nagybani piac az Áfa-csalással érintett, országhatáron átnyúló csalárd számlázási láncolatok révén bonyolított zöldség és gyümölcs kereskedelmi ügyletek „virágzó fellegvára”, ezen élelmiszeripari termékek legnagyobb magyarországi elosztó központja. Az ügyleteket háttérből irányító, szervező érdekkörök a számlázási-értékesítési láncolat első magyarországi szereplőiként olyan cégeket helyeztek el, amelyek gyakorlatilag csak papíron létező, látszólag működő társaságoknak, mulasztó vagy hiányzó kereskedőknek minősülnek. Utóbbi cégek a nevükre intézett ügyletek utáni adófizetési kötelezettséget a legkülönbébb adó-elkerülési technikákkal próbálják kijátszani, az áru belföldi tovább-számlázása során pedig az esetek többségében a nettó beszerzési árnál alacsonyabb összegű nettó eladási árat alkalmaztak, így piaci előnyt is biztosítani tudtak a számlabefogadók számára. A budapesti nagybani piac területén

²⁵ Kúria Kfv. I. 35.248/2018

ténylegesen működő kereskedők egy viszonylag szűk közösséget alkotnak, minden kétséget kizáróan tisztában vannak az általuk forgalmazott áruk eredetével, ismerik a külföldi áruk származását és ennek ellenére ezen kereskedők mégsem közvetlenül, külföldről maguk végzik a beszerzéseket, hanem a már említett mulasztó, illetve hiányzó kereskedőn keresztül intézik mindezt.

Az ellenőrzési szakterület már az Ekáer adatainak hasznosításával számos alkalommal rendelt el utólagos adónemben ellenőrzést - jellemzően Áfa adónemben - zöldség-gyümölcs kereskedelmi ügyletek első belföldi szereplőinél, azonban a tapasztalatok azt bizonyították, hogy a számlázási láncolatok néhány nap lefolyása alatt újratermelődtek. Az ellenőrzési szakterület 2017. év elején a NAV rendszeradatai alapján egy elemzést készített a legnagyobb volumenben kereskedők vonatkozásában, korábbi vizsgálati előzmények, adóhatósági intézkedések felhasználásával. Kimutatásra került, hogy 2016. június és 2017. január időszakban úgy kerültek magyarországi kiskereskedelmi forgalomba szállítmányok, hogy ezen ügyleteket terhelő összesen közel 2,8 milliárd forint Áfa ténylegesen már nem került befizetésre a költségvetésbe. A fokozottabb és hatékonyabb fellépés érdekében központosított ellenőrzés keretében valamennyi párhuzamosan működtetett, különböző illetékességi területen székhellyel és erre alapítva illetékességgel rendelkező első belföldi szereplők, illetve azok helyébe lépő jogutódok esetében intézkedésekre került sor. A központosított ellenőrzésekre 2017-ben a régi Art. 88/A. § biztosított jogszabály lehetőséget. A budapesti nagybani piacon végzett központosított ellenőrzésekhez kapcsolódó intézkedés-sorozatban valamennyi szakterület hangsúlyosan jelen volt, hiszen Ekáer ellenőrzések, végrehajtási cselekmények kapcsolódtak hozzá.²⁶

X. A hatósági eljárás fogalma és szabályai, az elsőfokú határozat

Az ellenőrzési szakaszt követő, következő állomása az adókülönbözet realizálásának, a hatósági eljárás. A jegyzőkönyvben rögzített tényállás alapján ölt testet a közigazgatási kötelező erővel bíró elsőfokú határozat, amelynek a véglegessé válása esetén megindulhat a végrehajtás is. Az elsőfokú adóhatóság ellenőrzési osztályain dolgozó jogász végzettségű ügyintézők azok, akik felelősek ezen

²⁶ Zöldség-gyümölcs kereskedelmi tevékenység ellenőrzése és a bűnügyi együttműködés - Adóvilág 2019. március

határozat-tervezetek elkészítéséért. Feladatuk nem csupán annyi, hogy a jegyzőkönyvben rögzítetteket mechanikusan átmásolják egy határozatsablonba. Az elsőfokú határozatban kell ugyanis az adózói észrevételek megalapozottságáról, vagy megalapozatlanságáról is dönten, amelyet jogszabályi hivatkozással felépített érvelés mentén szükséges levezetni.

Ugyancsak az elsőfokú határozatban kerülnek rögzítésre a jogkövetkezmények is, melyek jogszerű levezetése, mérlegelése és annak szempontjai szintén hangsúlyosan az elsőfokú határozat tartalmi elemei.

Az ellenőrzést követő utólagos adómegállapítás hivatalból indul. Utólagos adómegállapításnak minősül az is, ha az adóhatóság még a kiutalás előtt elvégzett ellenőrzés alapján állapítja meg a bevallásban vagy az önellenőrzéssel helyesbített bevallásban visszaigényelt (visszatéríteni kért) adó (költségvetési támogatás) és a valós adókötelezettség különbözetét.

Az eljárási szabályok újra-kodifikálása során az általános közigazgatási eljárási törvény (jelenleg: Ákr.) megszűnt háttérjogszabálya lenni az adóeljárási törvény(ek)nek, ezért gondoskodni kellett az adóhatósági döntésekkel szembeni követelmények szabályozásáról is.

Az Air. 117. §-a (Határozathozatal az ellenőrzési megállapításokról) szerint adóellenőrzés esetén az adóhatóság az ellenőrzés eredményétől függetlenül a megállapításokról határozatot hoz (utólagos adómegállapítás). Egyéb esetben határozatot csak akkor hoz az adóhatóság, ha valamilyen kötelezettség teljesítését írja elő, vagy jogkövetkezményt állapít meg. Vagyis a törvény által felsorolt esetben, így az adóellenőrzés esetén az adóhatóság az ellenőrzés eredményétől függetlenül a megállapításokról határozatot hoz, vagyis megindítja az adóigazgatási eljárást. A jogkövetési vizsgálatnál az adóigazgatási eljárást csak akkor kell megindítani, ha az adóhatóság valamilyen kötelezettség teljesítését írja elő vagy jogkövetkezményt állapít meg. Ennek a szabályozásnak garanciális jelentősége van, ha ugyanis az adóhatóság nem tesz az adózó terhére vagy javára megállapítást, azaz minden ellenőrzés alá vont kötelezettséget rendben lévőnek talált, erről is határozattal kell rendelkeznie. A határozat stabilitását biztosító jogintézmények, így az ellenőrzéssel lezárt időszakok tekintetében az adózók jogbiztonságát erősítik. ²⁷

²⁷ Air. kommentár

Még a régi eljárás szabályozási környezetben hatályos szabályok alapján született bírósági döntés szerint a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés esetén az adóhatóságnak a megállapításairól mindig határozatot kell hoznia.²⁸

1. Az elsőfokú határozat

Az Air. szerint az adóhatósági döntések formája az alábbi: az adóhatóság az adóügy érdemében határozattal, az eljárás során eldöntendő egyéb kérdésben végzéssel dönt. Az adóügy érdeméhez tartozik minden, az adókötelezettséget érintő, az adózó, az adó megfizetésére kötelezett személy jogát, kötelezettségét megállapító döntés.

Mint a legtöbb eljárási kódex, az Air. is két fő döntési formát határoz meg, a határozatot és a végzést. Adminisztrációt csökkentő intézkedésként értékelhetjük, hogy nem kell minden eljárás végén határozatot hoznia a hatóságnak.

A 73. §- a döntés tartalmi elemeit szabályozza. E szerint a döntés tartalmazza:

- a) az eljáró adóhatóság, az adózó és az ügy azonosításához szükséges minden adatot,
- b) a rendelkező részt az adóhatóság döntésével, a jogorvoslat igénybevételével kapcsolatos tájékoztatással és a felmerült eljárási költséggel,
- c) a megállapított tényállásra és az annak alapjául elfogadott bizonyítékokra, az adózó által felajánlott és mellőzött bizonyítékokra, a mérlegelés és a döntés indokaira, az ügyintézési határidő leteltének napjára, továbbá a döntést megalapozó, valamint a hatóság hatáskörét és illetékességét megállapító jogszabályhelyek megjelölésére is kiterjedő indokolást, valamint
- d) 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.

²⁸ BH2016.49.

Az **indokolás** tekintetében ki kell emelni, hogy annak a legteljesebb körben tartalmaznia kell minden olyan tényállás-elemet, összefüggést és jogszabályi hivatkozást, ami a határozat és az eljárás jogszerűségét megalapozza. A Kúria is rámutatott arra eseti döntésében, hogy a közvetített szolgáltatás feltüntetése a számlán, mint indok az alperesi határozatban nem jelent meg, márpedig a határozatban foglaltak jogszerűségét, az alperesnek a határozat indokolásában kell megjeleníteni, nem pedig a keresetre adott ellenkérelmében. Ebből következően a közvetített szolgáltatás elmaradásának feltüntetését a perben a bíróságnak értékelnie sem szabadott volna, azt a tényállás megállapításakor és érveinek felsorolásakor figyelmen kívül kellett volna hagynia.²⁹

Az Art. 144. § és 146. §-a tartalmazza az utólagos adómegállapítás speciális szabályait a határozatok tekintetében. (A 145. § a végleszámlás és megszűnés esetén alkalmazandó szabályokat tartalmazza, melyeket nem részletezünk.)

Az adóhatóság utólag, határozatban állapítja meg az adóellenőrzés során feltárt adókülönbözetet. Az adóhatóság ellenőrzése során valamennyi adókötelezettség teljesítését vizsgálhatja, és ha ezek körében szabálytalanságot észlel, a jogsértés megszüntetéséről és a jogkövetkezményekről is a határozatban rendelkezik. Nincs helye utólagos adómegállapításnak, ha az adót vagy a költségvetési támogatást önellenőrzéssel nem kell helyesbíteni.

Az utólagos adómegállapítás során az adóhatóság határozattal adónként, költségvetési támogatásonként az egyes bevallási időszakokra állapítja meg a bevallott, valamint bevallani vagy adatbejelentésben bejelenteni elmulasztott és az ellenőrzés eredményeként különbözetként feltárt adó, illetve költségvetési támogatás alapját, az adókülönbözetet, a következő időszakra átvihető követelés különbözetet, a költségvetési támogatás különbözetet, valamint az adókötelezettséget érintő jogszabálysértés jogkövetkezményeit, az adózót a terhére megállapított adókülönbözet és a jogkövetkezmények megfizetésére kötelezi azzal, hogy az adózó a befizetés teljesítésekor figyelembe veheti a befizetéskor az adott adónemen fennálló esetleges túlfizetését. Teljesítési határidő tűzésével rendelkezik az ellenőrzés során feltárt, könyvvezetési, nyilvántartási szabálytalanságok, illetve az adóköteles tevékenység ellenőrzése szempontjából jelentőséggel bíró mulasztások megszüntetéséről.

²⁹ Kúria, Kfv.I. 35.261/2013/5.

A jogszabály kommentárja szerint a határozat az ellenőrzés megállapításait realizálja, az ellenőrzés megállapításai alapján állapítja meg az adózó kötelezettségeit, esetlegesen jogait. Az adóhatóság az utólagos adómegállapításról szóló határozatában adónként, költségvetési támogatásonként az egyes bevallási időszakokra elkülönítve állapítja meg a bevallott vagy bevallani elmulasztott és az ellenőrzés eredményeként különbözetként feltárt adó, az adókülönbözetet, valamint az adókötelezettséget érintő jogszabálysértés jogkövetkezményeit. Ez azt jelenti, hogy az adóhatóság egy-egy időszak tekintetében megvizsgálja az egyes adók, költségvetési támogatások alapját, összegét és a tényleges adatokat összehasonlítja az adózó által bevallottakkal, önellenőrzés során benyújtott bevallás adataival. Az eltérés képezi az adókülönbözetet. Elképzelhető, hogy az adózó a bevallás benyújtásának kötelezettségét nem teljesítette, az eltérés ebben az esetben is adókülönbözetet képez.

A határozat meghozatalára nyitva álló határidő utólagos adómegállapítás esetén hatvan nap, a hatósági eljárás kezdő időpontjának a jegyzőkönyv, kiegészítő jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének napját, adózói észrevétel esetén a jegyzőkönyvre tett észrevétel beérkezésének napját kell tekinteni.

A korábbi Art. is tartalmazta az ún. egyszerűsített határozat meghozatalának lehetőségét. A hatályos szabályozás szerint is, ha a nem természetes személy adózó az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyv megismerését és igazolt átvételét követően a törvényben előírt határidőn belül észrevételt nem tesz, a határozat indokolásában elegendő a jegyzőkönyv megfelelő pontjaira utalni. Nem alkalmazható ez a rendelkezés abban az esetben, ha az adó vagy a költségvetési támogatás alapját az adóhatóság becsléssel állapította meg, valamint a 145. § (1) bekezdése szerinti esetben. Az egyéni vállalkozó, még ha nem is rendelkezik adószámmal, magánszemélynek minősül, tehát esetében nem hozható egyszerűsített határozat.

Az ellenőrzés megállapításait realizáló elsőfokú határozatok azon része, melyek tekintetében nincs jogszabályi előírás, kisebb-nagyobb mértékben különbözhetnek, az eljáró szervezeti egységek belső szabályozóinak, szokásainak megfelelően. Tipikus megjelenítési formája az ellenőrzéses határozatok rendelkező részének a táblázatos felépítés, ahol az egyes időszakokra lebontva kerül megjelenítésre

az adó alapja, az adókülönbözet, adóhiány, stb. A jogorvoslati tájékoztatás és a megállapítások megfizetésével kapcsolatos információk tekintetében is lehetnek eltérések az egyes igazgatóságok határozatai között. Időről-időre a fejléc-lábléc tartalmi és megjelenítési követelményei változnak, az adóhatóság érintett szervezeti egységeinek vezetői pedig gondosan ügyelnek rá, hogy ezek a változások érvényesüljenek is. Nagy általánosságban elmondható, hogy ritkán fordul elő, hogy az elsőfokú határozatok olyan súlyú tartalmi és/vagy kellékhányban szenvednek, ami az ügy érdemére is kihat.

2. A jogerő/véglegessé válás

A döntés korábbi terminológiával szólva jogerejét az Air. 74. § rendezi, a döntés véglegessége címmel.

Az adóhatóság döntése végleges, ha azt az adóhatóság már - az e törvényben meghatározott kivételekkel - nem változtathatja meg. A véglegesség a döntés közlésével áll be. Ha az adott ügytípusban törvény megengedi a fellebbezést, az adóhatóság döntése véglegessé válik, ha

- a) ellene nem fellebbeztek, és a fellebbezési határidő letelt,
- b) a fellebbezésről lemondtak vagy a fellebbezést visszavonták, vagy
- c) a fellebbezés elbírálására jogosult felettes szerv az elsőfokú adóhatóság döntését helybenhagyta vagy megváltoztatta, a másodfokú döntés közlésével.

A fellebbezésről lemondás vagy a fellebbezés visszavonása esetén véglegessé válik a döntés

- a) az elsőfokú döntés közlésekor, ha az adózó a kérelem teljesítése esetére már a döntés közlése előtt lemondott a fellebbezésről, és az ügyben nincs ellenérdekű fél,
- b) az utolsóként kézhez kapott lemondás vagy visszavonás adóhatóságához való megérkezésének napján, ha a fellebbezési határidő tartama alatt valamennyi fellebbezésre jogosult lemond a fellebbezésről vagy visszavonja fellebbezését.

A fellebbezési eljárás megszüntetése esetén az adóhatóság fellebbezéssel támadható elsőfokú döntése a fellebbezési eljárás megszüntetéséről szóló végzés véglegessé válásának napján válik véglegessé.

A véglegessé válás legfontosabb jogi hatása a végrehajthatóság.

3. A döntés kijavítása és kiegészítése és közlése

Ellenőrzési ügyekben az Air. 75. §-a szerint, ha a döntésből jogszabály által előírt kötelező tartalmi elem hiányzik, vagy az ügy érdeméhez tartozó kérdésben nem született döntés, az adóhatóság a döntést kiegészíti. A kiegészítő 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 kiegészítést az adóhatóság egységes döntésbe foglalva, lehetőleg a döntés kicserélésével közli. A kiegészítés ellen ugyanolyan jogorvoslatnak van helye, mint az eredeti döntés ellen volt. A kiegészítést közölni kell azzal, akivel a kiegészített döntést közölték.

Az adóhatósági irat közlése körében az Air. 76. § - 81. § tartalmaznak rendelkezéseket, a teljesség igénye nélkül ki kell emelni, hogy a döntést az adóhatóság közli az adózóval, valamint azzal, akire nézve az rendelkezést tartalmaz, és akinek a jogát vagy jogos érdekét érinti. Az adóhatóság a döntést írásbeli alapon történő kapcsolattartás esetén hivatalos iratként vagy az Eüsztv.-ben meghatározott elektronikus úton kézbesíti. Az adóhatósági iratot - ideértve a döntést is - a meghatalmazott képviselővel rendelkező adózó esetében a képviselőnek kell kézbesíteni hivatalos iratként vagy az Eüsz tv-ben meghatározott elektronikus úton. A személyes megjelenésre szóló idézés kézbesítése a megidézett személy részére történik, a meghatalmazott egyidejű értesítésével. Az adózó kérheti, hogy az adott ügyben az adóhatóság akkor is a számára kézbesítse az iratokat, ha meghatalmazott képviselője van.

XI. A jogkövetkezmények

Az Art. ötödik része foglalkozik a jogkövetkezményekkel. Abban az esetben, ha az ellenőrzés adókülönbözetet, jogosulatlan visszaigénylést, adóhiányt tár fel, akkor az ennek realizálását célzó adóigazgatási eljárás során, az elsőfokú határozatban az adóbevételek „megrövidítésének”

szankciójaként alkalmazandók a jogkövetkezmények. Bizonyos körülmények esetén az adóhatóság eltekinthet ezek alkalmazásától, illetve annak mértékét főként az adóbírság és még inkább a mulasztási bírság tekintetében - diszkrecionális jogkörében eljárva - mérlegeléssel állapítja meg. A tételes jogi rendelkezéseket az Art. tartalmazza, ugyanakkor az adóhatóság útmutatói is számos, jogalkalmazást segítő iránymutatást tartalmaznak. Az adóhatóság a bírságolási tevékenysége során szankcióként - többek között - adóbírságot, illetőleg mulasztási bírságot szabhat ki. A jogszabálysértések miatt alkalmazott szankcióknak kettős szerepük van: egyrészt anyagi hátránnyal sújtják az adózót az elkövetett jogsértésekért, másrészt megelőző, visszatartó hatást fejtenek ki a hasonló hibák, mulasztások jövőbeni elkerülése érdekében.³⁰ Adóhatósági bírság alkalmazására csak a teljesen feltárt és kétséget kizáróan bizonyított tényállás alapján kerülhet sor. A bizonyítás a bírságot megállapító adóhatóság feladata. Az adóhatóság eljárása során - amennyiben jogszabály a mérlegelést lehetővé teszi - köteles az adózó javára szóló körülményeket, bizonyítékokat is feltárni és döntése során figyelembe venni. Alapvető elvárás a bírság kiszabása során, hogy az adózó javára, illetve terhére értékelhető körülmények minden adózó esetében azonos súllyal kerüljenek figyelembe vételre.

1. Az adóhiány fogalma

Ehelyütt először is fontos tisztázni az adóhiány fogalmát. Ha az adóhatósági ellenőrzés keretében az kerül megállapításra, hogy a bevallott összeg és a tényleges - az adóhatóság által megállapított - adó között eltérés van, akkor adókülönbözetet állapít meg. Az Art. értelmező rendelkezései között³¹ megtaláljuk az adókülönbözet fogalmát: a bevallott, bejelentett, bevallani, bejelenteni elmulasztott vagy a bevallás (bejelentés) alapján kivetett, illetve kivethető és az adóhatóság által utólag megállapított adó, költségvetési támogatás különbözete, ide nem értve a következő időszakra átvihető követelés különbözetét. Az adókülönbözet megállapítása történhet az adózó javára, illetve terhére.

³⁰ 3006/2018. NAV útmutató az állami adó- és vámhatóságnak az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény, az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény, valamint az adóhatóság által foganatosítandó végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény alapján történő bírságolási gyakorlatáról

³¹ Art. 7. § 4. pont

Az Art. 217. § -a definiálja az adóhiány fogalmát. Adóhiánynak minősül az adózó terhére megállapított adókülönbözet, önadózás esetén csak akkor, ha az adókülönbözetet az esedékesség időpontjáig nem fizették meg, illetve a költségvetési támogatást igénybe vették. Az eredeti esedékesség napján fennálló túlfizetést az adófizetési kötelezettség teljesítéseként csak akkor lehet figyelembe venni, ha a túlfizetés az ellenőrzés megkezdésének napján is fennáll, és nem kérték a kiutalását, átvezetését. Ettől eltérően nem minősül adóhiánynak a vagyonszerzési illeték alapjának utólagos adómegállapítással történő módosítása, továbbá kivetéses helyi adó esetén adatbejelentés, közhiteles nyilvántartás vagy az építésügyi hatóság e törvény szerinti adatszolgáltatása alapján kivetett adóhoz képest utólagos adómegállapítás keretében az adózó terhére megállapított adókülönbözet. Ha az adóhatóság adóellenőrzés során megállapítja, hogy a termékimportot terhelő általános forgalmi adót az adózó az adólevonási jog keletkezését követően, de az előző adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallásban szerepeltette előzetesen felszámított adóként, az adóbírság alapja az ellenőrzési időszak egészére megállapított általános forgalmiadó-hiány.

Adóhiánynak akkor tekinthető az adózó terhére megállapított adókülönbözetet, ha azt az adózó az esedékességi időpontig pénzügyileg nem rendezte, illetve támogatás esetében - jogalap nélkül - ténylegesen igénybe vette. Abban az esetben, amikor az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó a tényleges kötelezettségénél kisebb összeget szerepeltetett bevallásában, a terhére kell az adókülönbözetet előírni - ugyanúgy vizsgálva a tényleges pénzügyi teljesítést. Adóhiány csak az adókülönbözetnek az adózó terhére mutató azon része, amelyet az adózó meg sem fizetett, illetve támogatás esetén, amelyet jogosulatlanul - jogalap nélkül - igénybe vett.

A visszaélések elkerülése érdekében az eredeti esedékesség napján fennálló túlfizetést az adófizetési kötelezettség teljesítéseként csak akkor lehet figyelembe venni, ha a túlfizetés az ellenőrzés megkezdésének napján is fennállt.

2. A késedelmi pótlék fizetési kötelezettség (Art. 206. § - 210. §)

Az idegen pénz használatának, azaz a be nem fizetett és az ellenőrzés által megállapított adóhiány következménye, kvázi kamatként a késedelmi pótlék fizetési kötelezettség.

Az adó késedelmes megfizetése esetén az esedékesség napját követő naptól, mint kezdőnaptól, a költségvetési támogatásnak az esedékesség előtt történő igénybevétele esetén az esedékesség napjáig késedelmi pótlékot kell fizetni. A vám és az azzal együtt kiszabott nem közösségi adók kivételével - adónak minősül az állami adó- és vámhatóság által nyilvántartott egyéb fizetési kötelezettség is. Nem kell késedelmi pótlékot fizetni arra az időszakra, amelyre az adózó a késedelmét igazolta. Igazolásnak csak akkor van helye, ha a késedelmet elháríthatatlan külső ok idézte elő. A késedelmi pótlék - az adóhatósági megállapítás kivételével - a késedelem napján végrehajtható. Alapvető szabály, hogy a késedelmi pótlék után késedelmi pótlékot felszámítani nem lehet.

Az adóhatóság külön döntés meghozatala nélkül, illetve az adóhiányt megállapító határozatban felszámítja, és az adószámlán előírja a késedelmi pótlékot, azonban az állami adó- és vámhatóság az ötezer forintot el nem érő késedelmi pótlékot nem írja elő.

Az adóhiány késedelmi pótléka az eredeti esedékességtől az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyv keltéig, de legfeljebb három évre számítható fel. A késedelmi pótlék alapját adónként és költségvetési támogatásonként külön-külön kell figyelembe venni, kivéve, ha azokat egy számlán tartják nyilván.

A késedelmi pótlék alapját csökkenti az ugyanazon adóhatóságnál nyilvántartott, az esedékesség időpontjában más adóval kapcsolatban fennálló túlfizetés összege (nettó pótlékszámítás), az a tartozás, amelyre az adóhatóság fizetési könnyítést engedélyezett. Azonban az adóhiány után felszámított késedelmi pótlék alapját nem csökkenti az ugyanazon adóhatóságnál nyilvántartott, az esedékesség időpontjában más adóval kapcsolatban fennálló túlfizetés összege.

A késedelmi pótlék mértékét akként határozza meg az Art., hogy minden naptári nap után a késedelem, illetve az esedékesség előtti igénybevétel (felszámítás) időpontjában érvényes jegybanki alapkamat 5 százalékponttal növelt mértékének háromszázhatvanötöd része. A késedelmi pótlék napi mértékét három tizedesjegy pontossággal, a további tizedeseket elhagyva kell megállapítani.

A késedelmi pótlék mérséklése nem alkalmazható olyan adóhiány esetén, amikor az adóbírság mérséklésének sincs helye.

Kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén az adóhiányt megállapító határozatban - hivatalból vagy kérelemre - az adó esedékességét követő napnál, illetve a költségvetési támogatás igénybevételének napjánál az adóhatóság későbbi, valamint a jegyzőkönyv keltétől korábbi időpontot is megállapíthat a pótlékfizetés kezdő vagy záró napjaként.

A gyakorlatban ritkán alkalmazott szabály lehetővé teszi az ellenőrzéshez kapcsolódó megállapítás esetén, hogy a késedelmi pótlék kisebb összegben kerüljön kiszabásra, mint a főszabályt alkalmazva. Ezzel a lehetőséggel leggyakrabban akkor élt az eljáró elsőfokú adóhatóság, ha a megállapítás olyan jogértelmezési kérdésen alapult, mely nem rendelkezett kiforrott gyakorlattal.

3. Az adóbírság

Összességében az adóbírság jelentheti a legsúlyosabb szankciót az ellenőrzést követően. Szintén az Art. tartalmazza a szabályait, annak 215. §-219. §-ai. Ezek szerint adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Adóbírságot állapít meg az adóhatóság akkor is, ha az adózó jogosulatlanul nyújtotta be támogatási, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési kérelmét, vagy igénylésre, támogatásra, visszatérítésre vonatkozó bevallását. Bár az adókülönbözet minden esetben szerepel az adót megállapító határozatban, adóbírságot csak az adóhiány von maga után, tehát amikor a be nem vallott adó összege az eredeti esedékesség időpontjában befizetve sem volt. Az adóbírság eredeti természete szerint nem a költségvetési bevétel minél nagyobb arányú gyarapítása az elsődleges célja, hanem az adózó jogkövető magatartására való ösztönzése. Annak mértéke megállapításánál a mulasztás súlyát, az adóhiány keletkezésének körülményeit kell figyelembe venni, azzal arányban kell állnia. Nincs ösztönző erő, ha ugyanúgy maximális adóbírságot kap az egyébként jogkövető adózó, valamilyen formai vétség alapján, mint az adócsaló, fiktív számlát befogadó cég.³²

Nem állapítható meg adóbírság a természetes személy terhére az adóhiány olyan része után, amely a munkáltató vagy a kifizető valótlán adóigazolása miatt keletkezett; az adó megfizetésére az adózó

³² Dr. Csátaljay Zsuzsanna: Magas adókockázatú ügyletek a magyar Áfa rendszerben - Áfa ellenőrzés és tervezés gyakorlati kérdései Penta Unió 2011.

örököseként, vagy az általa megajándékozottként kötelezett személy terhére az adózónál keletkezett adóhiány után.

Az adóbírság mértéke - ha e törvény másként nem rendelkezik - az adóhiány, illetve jogosulatlan igénylés ötven százaléka.

Az adókijátszást kirívó módon megvalósító adózók közigazgatási jogi szankciója, hogy az adóbírság mértéke az adóhiány, illetve jogosulatlan igénylés kétszáz százaléka, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, illetve a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.

Az adóbírság megállapítása nem érinti a késedelmi pótlék fizetési kötelezettséget.

Új jogintézményként jelent meg, hogy ha az adózó az utólagos adómegállapításról hozott első fokú határozat elleni fellebbezési jogáról lemond, és esedékességig a határozatban előírt adókülönbözetet megfizeti, mentesül a kiszabott adóbírság ötven százaléknak 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.

Korábban számos jogértelmezési nehézséget okozott, hogy ha egy társaság ellenőrzése során a megállapításoknak magánszemélyt érintő kihatása is keletkezett, például munkabérré minősített költségelszámolások, akkor a jogkövetkezmények miként kerülhetnek megállapításra. Már a régi Art. is rendezte a kérdést, az új szabályai pedig a következőképp rendelkeznek a 218. §-ban. Ha a munkáltató (kifizető) a természetes személyt terhelő járulék megállapítási, levonási és ezzel összefüggésben bevallási kötelezettségének nem vagy nem a törvényben meghatározottak szerint tesz eleget, az adóhatóság az adóhiányt, az adóhiány után az adóbírságot és a késedelmi pótlékot a munkáltató (kifizető) terhére, a rá vonatkozó szabályok szerint állapítja meg, kivéve, ha az adóhiány az adózó jogszerűtlen nyilatkozatának következménye. Ha a munkáltató (kifizető) a természetes személyt terhelő személyi jövedelemadó megállapítási, levonási és ezzel összefüggésben bevallási kötelezettségének nem vagy nem a törvényben meghatározottak szerint tesz eleget, az adóhatóság

az adóhiányt a természetes személy terhére, az adóhiány után az adóbírságot, a késedelmi pótlékot a munkáltató (kifizető) terhére, a rá vonatkozó szabályok szerint állapítja meg. Az adóhatóság az adóhiányt, illetve az adóbírságot és a késedelmi pótlékot is a munkáltató (kifizető) terhére állapítja meg, ha az adóelőleget, adót, járulékot a munkáltató (kifizető) a természetes személytől levonta, de az ezzel összefüggő bevallási kötelezettségének nem tett eleget.

Akárcsak a késedelmi pótléknál, az adóbírság esetén is lehetőség van arra, hogy az adóhatóság diszkrecionális jogkörében eljárva, mérlegeléssel mellőzze, vagy mérsékelje az adóbírság mértékét. Ez, amint arra utaltunk, főleg az adóhatóság és az adózó közötti (jóhiszemű) eltérő jogértelmezés esetén szokott előfordulni.

Az adóbírság mértéke kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre mérsékelhető vagy kiszabása mellőzhető. Az adóbírság mérséklésénél vagy a kiszabás mellőzésénél az ügy összes körülményét mérlegelni kell, különösen az adóhiány nagyságát, keletkezésének körülményeit, az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát, illetve azt, hogy a körülményekből megállapíthatóan az adózó, illetve intézkedő képviselője, foglalkoztatottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt el.

A kirívóan súlyos adókijátszást megvalósító esetekben az emelt összegű bírság alkalmazását biztosítja másik oldalról is a jogszabály amikor kimondja, hogy nincs helye az adóbírság mérséklésének vagy kiszabása mellőzésének sem hivatalból, sem kérelemre, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, illetve a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.

Az adóbírság kiszabása során nincs taxatív meghatározva sem az adózó javára, sem az adózó terhére figyelembe veendő körülmények. A bírság mérséklésénél nem vehetők figyelembe az adózó által jogszabályban előírt kötelezettségek teljesítése, tehát általában azok a magatartásformák, amelyek alapvető követelményként jönnek számításba a jogszabályi előírások maradéktalan megvalósításánál, így például adózó együttműködése, aktív közreműködése az ellenőrzés során.

Az adóbírság kiszabása körében az adózó javára értékelhető körülmények például, ha az adózó adózási gyakorlattal nem rendelkezik (egy évet meg nem haladóan működik, természetes személy először adózik); az adózó hasonló mulasztás miatt korábban még nem volt szankcionálva; olyan új jogszabályi rendelkezés téves értelmezése okozta a mulasztást, mellyel kapcsolatban egységes joggyakorlat még nem alakult ki; az adózó egyszerű tevékenységet (pl. kisipari tevékenységet) egyedül folytató természetes személy.

Az adóbírság kiszabásakor az adózó terhére értékelhető körülmények például az adózó adózási gyakorlattal rendelkezik (legalább egy évet meghaladóan működik); az adózó mulasztását megelőzően ugyanezen tényállás alapján már többször volt szankcionálva; több éve hatályos, egyértelmű jogszabályi rendelkezést hagyott figyelmen kívül/sértett meg.

4. A mulasztási bírság

A mulasztási bíróság az adóhatósági szankciórendszer harmadik nagy eszköze, mely alkalmazása nem feltétlenül, de sok esetben egy ellenőrzési eljáráshoz kapcsolódik, az ott feltárt mulasztások kerülnek ilyen módon szankcionálásra. Az Art. 220. §-a általános bírságszabályként rögzíti, hogy ha jogszabály eltérően nem rendelkezik, az adóhatóság az e törvényben, adókötelezettséget előíró törvényben, illetve e törvények felhatalmazásán alapuló más jogszabályban megállapított kötelezettségnek a megszegése miatt a természetes személy adózót kettőszázezer forintig, nem természetes személy adózót ötszázezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja. A kötelezettség megszegésének minősül a kötelezettség hibás, hiányos, valótlan adattartalommal történő, vagy késedelmes teljesítése, illetve teljesítésének elmulasztása. A késedelem esetén nincs helye mulasztási bírság megállapításának, ha az adózó a kötelezettség teljesítése mellett késedelmét annak igazolásával menti ki, hogy úgy járt el, ahogy az az adott helyzetben általában elvárható. Az adózóbarát adóhatóság egyik megnyilvánulási formája, hogy bírságot megelőző kötelező hiánypótlásra felhívni a mulasztó adózót, ezt a 221. § deklarálja.

Az Art. 222. § - 238. §-ai tartalmazzák a szankcionálandó tényállásokat, melyeket részletesen nem ismertetek. Példaként kiemelem, hogy az általános forgalmi adó összesítő jelentés szerinti

adatszolgáltatási kötelezettség elmulasztása, késedelmes, hiányos, hibás vagy valótlan adattartalmú teljesítése esetén a kiszabható mulasztási bírság felső határa az érintett számlák, illetve számlával egy tekintet alá eső okiratok számának és az általános bírság szabály szerinti bírság adózóra egyébként vonatkozó legmagasabb mértékének szorzata.

5. Jogkövetkezmények alóli mentesülés

Új rendelkezés, hogy az adózó terhére jogkövetkezmény (kivéve az adóhiányt) nem állapítható meg, ha az adózó az adóhatóság honlapján erre a célra létrehozott felületen közzétett tájékoztatójában meghatározottak szerint járt el. Azaz amennyiben az adózó az adóhatóság honlapján megjelenő tájékoztatókban foglaltak szerint járt el, jogkövetkezmény vele szemben nem alkalmazható, akkor sem, ha esetlegesen adókülönbözetet/adóhiányt állapítottak meg. E rendelkezést a 2018. január 1-jétől az adóhatóság honlapján erre a célra létrehozott felületen közzétett tájékoztatók tekintetében lehet alkalmazni, tehát a régi adóhatósági állásfoglalások kivételt jelentenek. Nem eredményez mentesítést a büntetések alól az egyedileg, az adózó által kért adóhatósági állásfoglalás sem.

6. A határidők adóhatóság általi túllépésének következményei

Rendszeresen előfordul, hogy az adóhatóság (és más hatóságok) a rá kötelező ügyintézési, kiadmányozási határidőket túllépi, időnként több hónappal, akár évvel is. Az ellenőrzési határidő túllépése esetén eljárási cselekmény nem folytatható, annak eredménye nem vehető figyelembe, ha mégis határidőn túl végezték el. A határozatok kiadmányozási határideje sem jogvesztő a következetes bírósági gyakorlat alapján. Ugyanakkor az adózói jogorvoslati kérelmek rendszeresen hivatkoznak a határidőtúllépésekre. A korábbi gyakorlat felülvizsgálata az Alkotmánybíróság 5/2017.(III.10.) határozata alapján kezdett kibontakozni, amely döntés ugyan nem adóhatósági eljárással összefüggésben született, de az adóellenőrzésekhez kapcsolódó adóperekben is hivatkozási alappá vált. Az Alkotmánybíróság a döntésében úgy látta, hogy a hatósági eljárás méltányosságának, illetve tisztességességének alapvető feltétele, hogy a közigazgatási hatóságok a rájuk irányadó

jogszabályi határidőket betartsák. Különösen erősen kell, hogy érvényesüljön ez a követelmény azokban az esetekben, amikor a közigazgatási hatóság az ügyféllel szemben szankciót állapít meg. Az indítványozó megalapozottan érvelt úgy, hogy a közigazgatási perekben kialakított, a Legfelsőbb Bíróság (Kúria) Közigazgatási Kollégiumának 1/2011. (V. 9.) KK véleményén alapuló azon bírói gyakorlat, miszerint a közigazgatási anyagi jogi határidők lehetnek „jogvesztő” és „nem jogvesztő”, azaz „elévülési” jellegűek (...), a polgári jogi bíráskodásban, illetve a polgári anyagi jogi normákban kialakított dogmatikai fogalmak hibás analógia révén való átvitelét jelentik a közigazgatási jogvitákat elbíráló közigazgatási bíráskodásba. A közigazgatási szervnek ugyanis nem joga, hanem hatásköre és illetékessége (és ennek megfelelően lehetősége) van eljárni és eljárása során szankciót alkalmazni. Így a közigazgatási hatóság számára a szankcióalkalmazás lehetőségének elenyészése sem „jogvesztés”, hanem pusztán egy addig fennálló lehetőség megszűnése. (...) E határidő elteltét követően a hatóságnak nincs lehetősége szankciót alkalmazni, különben e határidők léte veszítené el az értelmét. Különösen irányadó ez abban az esetben, ha az ágazati jogszabály nem egyszerűen eltérő határidőt határoz meg (a Ket.-hez képest), hanem pontos, naptári napban meghatározott végső határidőt állapít meg. Ebben az esetben a szubjektív (a hatóság tudomására jutástól számított) és az objektív (a jogsértő cselekménytől számított) határidők közötti különbségtételre, illetve a határidő bármilyen okból bekövetkező túllépésére a jogszabály erejénél fogva (ex lege) nincs lehetőség.

Az Alkotmánybíróság döntésére hivatkozott a Kúria a Kfv.V.35.221/2017/6. sz. döntésében: az adóbírság nem alkotmányos kötelezettségen, nem általános jogelveken, hanem kizárólag a jogalkotó azon elhatározásán nyugszik, hogy adóhiány esetén kerüljön sor adóbírság fizetésére. A Kúria az 5/2017.(III.10.) AB határozat [15] pontjával azonosan azt állapította meg, az adóhatóság számára a szankcióalkalmazás lehetőségének elenyészése nem „jogvesztés”, hanem pusztán egy addig fennálló lehetőség megszűnése. Osztotta az AB határozat [16] pontjának azon megállapítását is, hogy a tisztességes hatósági eljáráshoz való joghoz hozzátartozik annak biztosítása, hogy az adóhatóság a rá vonatkozó határidőket betartsa, és ezen határidő be nem tartását ne az adózó terhére, hanem javára értékeljék. Mindennek alapján az a következtetés vonható le, hogy a felperes esetében az Art. 128. § (1) bekezdésében nevesített törvényi határidőt jelentősen túllépő adóhatóságnak már nincs lehetősége az adóbírság szankciójának alkalmazására. Ezért a Kúria a Pp. 275.§ (4) bekezdése és 339.§ (1) bekezdése alapján a jogerős ítéletet részben, az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is

kiterjedően az adóbírság tekintetében hatályon kívül helyezte, egyebekben a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Ezt követően az Alkotmánybíróság és Kúria további döntéseket hozott, amelyek a tisztességes eljáráshoz való jog és az eljárási határidő túllépés összefüggésén keresztül a bírság kiszabás lehetőségéről, vagy annak elenyészéséről szóltak. Ezek közül megjelölünk és vizsgálunk néhányat a továbbiakban. A 3353/2017. (XII. 22.) AB határozat szintén csatornabírság tárgyú ügyön alapult. Az Alkotmánybíróság visszautalt az 5/2017. (III.10.) Abh-ban foglaltakra: az Fvr. 33. § (1) bekezdése alkalmazásában az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdéséből eredő alkotmányos követelmény, hogy az ott meghatározott határidő leteltét követően szankció nem szabható ki. Hivatkozott arra, hogy az Alkotmánybíróság az Abh.-ban azt is megállapította, hogy az adott ügyben a bírói jogértelmezés ellentétes volt az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésével. Tekintettel arra, hogy ez lényegében azonos volt az ügyben vizsgált értelmezéssel, ezért az Alkotmánybíróság az indítvánnyal támadott bírósági, illetőleg hatósági döntések alaptörvény-ellenessége vonatkozásában az 5/2017. (III.10.) Ab határozattal azonos következtetésre jutott.

A 17/2019. (V. 30.) AB határozat adóügyben született. Indokolásából az alábbiak emelendők ki: „A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog annyiban különös jelentéstartalmat hordozhat az adóeljárásban mint a közigazgatási hatósági eljárás egyik szakosított változatában, amennyiben azt indokoltá teszik az adózás sajátosságai. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése nem teremt konkrét, számszerűsített határidőt vagy határnapot a hatósági döntésekre nézve, továbbá a törvényi határidő nem azonosítható mechanikusan az alapjog szerinti észszerű határidővel. Ehelyett az Alaptörvény elvi szinten szól az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jogról, amely a fair hatósági eljárás egyik Alaptörvényben nevesített részjogosítványát képezi. Ez azonban nem abszolút jog.” (Indokolás [45] bekezdése). Ok-okozati összefüggés nem a szankcionálás és a határozathozatal között, hanem az utólagos ellenőrzés és a határozathozatal között áll fenn adóügyekben. A határozat meghozatala együtt jár az ellenőrzéssel lezárt időszak keletkeztetésével, valamint a bírósághoz fordulás jogának és a jogorvoslathoz való jognak a megnyílásával. Ezzel szemben az 5/2017. (III.10.) AB határozat és a 3353/2017. (XII. 22.) AB határozat alapját képező közigazgatási eljárásban a szankcionálás érdekében hoztak határozatot határidőn túl.” (Indokolás [74] bekezdése). (...) Az Alkotmánybíróság megállapította: nem okozza az indítványban felhívott tisztességes hatósági eljáráshoz való jog

[Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] sérelmét a jelen ügyben az a hatósági és bírósági törvényértelmezés, amely önadózással teljesítendő anyagi jogi adókötelezettség megsértése esetében a határozathozatali határidőn túl is lehetővé teszi a hivatalból indult adóigazgatási eljárás hatósági határozattal elévülési időn belül való lezárását úgy, hogy abban az adóhatóság adóhiány és reparációs célból késedelmi pótlék fizetésére kötelezi az adózót (Indokolás: [110] bekezdése). Mindazonáltal összességében tisztességtelenné teheti az adóhatósági eljárást az adójogi szankció határozathozatali határidő elteltét követő kiszabása, ha az más sérelmekkel együtt járva terheesebb helyzetbe hozza az adózót annál, mint amilyenben a határidőben született döntés esetében lett volna (Indokolás [111] bekezdése). Az 17/2019. (V.30.) AB határozat következtetéseit összefoglalva tehát az jelenthető ki, hogy a tisztességes eljáráshoz való jog érvényesülését kizárólag a közigazgatási eljárás egészének és a körülményeinek együttes figyelembe vételével, mérlegeléssel lehet megítélni.

33

Személyi jövedelemadó ellenőrzéssel kapcsolatos ügyben született a Kúria KGD 2017.87. számú eseti döntése. A Kúria a döntésben rámutatott arra, hogy az adóbírság kiszabása során az alperesnek az eset összes körülményét mérlegelnie kell; az adóhiány nagyságát, keletkezésének okát, a jogsértő magatartás súlyát, gyakoriságát. A perbeli esetben azonban nem voltak olyan körülmények megállapíthatók, amelyek kizárták volna az adóbírság mérséklését; a rendelkezésre álló adatok szerint felperes - illetőleg könyvelője - tévesen értelmezte a jogszabályi rendelkezéseket. Lehetőség van csökkenteni az adóbírságot, vagy annak mértékét, függetlenül attól, hogy az adózói kérelem erre kiterjed-e, avagy sem. Az ügyben ellenben az volt megállapítható, hogy az adóhatóság a felperes javára és terhére szóló adatok, tények, körülmények érdemi feltárása és ismertetése nélkül rögzítette azt, hogy kivételes méltánylást érdemlő körülmény az adott ügyben nem volt megállapítható; nem ismert, hogy milyen adatok, tények, és körülmények adhattak volna alapot az adóbírság mérséklésére, vagy annak kizártságára. Ezen hiányosságot a Kúria a döntés érdemére kiható olyan eljárási jogsértésnek értékelte, mely a perben nem volt pótolható, viszont alapot adott az adóhatósági döntések hatályon kívül helyezésére, és az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására történő kötelezésére.³⁴

³³ Dr. Darai Péter: Újabb gondolatok az adóbírságról (JURA, 2020/2., 81-104. o.)

³⁴ Dr. Darai Péter: Az adóbírság jogintézményének alkalmazása a gyakorlatban* (JURA, 2019/1., 234-247. o.)

Szintén adóbírság tárgyában született a 25/2020. (XII. 2.) AB határozat. E döntés rendelkező részében az Alkotmánybíróság kimondta, hogy: „az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 219. §-ának alkalmazása esetén az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből és XXIV. cikk (1) bekezdéséből fakadó alkotmányos követelmény, hogy az adóhatóság az adóbírság kiszabásakor hivatalból mérlegelje a határozathozatal időtartamát. Ha azt állapítja meg, hogy elsőfokú határozatát a törvényi határidőt túllépve, észszerűtlenül hosszú időt követően hozta meg, az adózónak okozott sérelemmel arányos mértékben mérsékelni köteles az adóbírság mértékét, vagy különösen indokolt esetben mellőzheti annak kiszabását, és e mérlegelésről számot kell adnia döntése indokolásában.” Tehát a 25/2020. (XII. 2.) AB határozat relatíve elválasztotta az alaptörvényi követelmény érvényesülését a törvényi határidők betartásától. Ezt erősítik a később meghozott alkotmánybírósági döntések is.³⁵

A 3458/2020. (XII. 14.) AB végzés rámutatott, hogy „az adóbírság kiszabása nem alaptörvény-ellenes pusztán az eljárási határidő megsértése miatt, mivel a törvény szerinti eljárási határidő nem azonosítható mechanikusan az alapjog szerinti észszerű határidővel. Az Alkotmánybíróság a bírói döntések felülvizsgálata során nem hagyományos jogorvoslati fórumként jár el, hanem az Alaptörvényben elismert alapjogi követelményrendszer tényleges érvényesülését garantálja. Ezért az alkotmánybírósági eljárás tárgya sohasem maga az állított törvényt sértés, hanem annak alapjogi vetülete, a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog és az abból levezetett alkotmányos követelmények, illetve ezek bíróság általi érvényesítése.”

Rendkívül előremutató ítéletet hozott a legfelső magyar bírói fórum az alábbi döntésében. Amelyet azonban nem adóügyben, hanem versenyügyben hozott a Kúria. A Kfv.IV.37.759/2021. számú ítélet, amely - a Kf.II.37.959/2018/14. számú ítélethez hasonlóan - versenyhatósági határozat jogszerűségét felülvizsgáló bírósági ítélet tárgyában született, kimondta, hogy a Kúria az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése és az alkotmánybírósági gyakorlat alapján megállapította, hogy önmagában az a körülmény, hogy az ügyben nem volt megállapítható, hogy az alperes a számára előírt ügyintézési határidőt túllépte, nem jelenti egyúttal szükségképpen azt is, hogy az eljárása - figyelemmel annak tényleges időtartamára - tisztességesnek is minősült. A Kúria megítélése szerint az eljárási határidő formális megtartása még nem jelenti azt, hogy az adott ügyet a hatóság észszerű határidőn belül

³⁵ Dr. BaloghBékesi Nóra: KÖZIGAZGATÁSI ELJÁRÁSI HATÁRIDŐK MEGTARTÁSA ÉS AZ ÜGYEK ÉSZSERŰ HATÁRIDŐN BELÜLI BEFEJEZÉSÉNEK KÖVETELMÉNYE / PRO PUBLICO BONO - Magyar Közigazgatás, 2022/2, 82-98. • DOI: 10.32575/ppb.2022.2.4

befejezte. Egy abszolút értelemben rövid időtartamú eljárás is lehet elhúzódó, ha nem állapítható meg az eljáró hatóságok azon erőfeszítése, amely arra irányul, hogy a tisztességes eljárás követelményrendszerének szem előtt tartása mellett mielőbb döntést hozzanak. Az ügyintézési határidőbe be nem számítható több eset egymás utáni igénybevétele, és/vagy egy-egy eset (például a hiánypótlás) többszöri megisméltése, teremthet olyan helyzetet, hogy az ügyintézési határidő megtartása ugyan formálisan jogszerű, azonban az alapjog szerinti észszerű határidő követelménye sérül. Az eljárások észszerű befejezésének követelménye épp azért került alkotmányi szintre, hogy az elváljon a törvényi szabályok puszta betartásától. Az eljárások észszerű határidőn belül való befejezésének követelménye összefüggésben áll a védekezéshez való joggal, hiszen az időmúlás a tényállásfeltárás, a bizonyítási eszközök hatékony igénybevétele szempontjából nem közömbös. A Kúria ezzel a döntésével - a törvényes határidőt ugyan megtartottnak tekinti, azonban hangsúlyozta, hogy a bírság mértékének megállapításakor a 3 éves eljárási határidőt nyomatékkal kell figyelembe venni az enyhítő körülmények között.

XII. Zárszó

Értekezésemmel áttekintettem az adóhatósági ellenőrzések sarokpontjait - különösen az általános forgalmi adó ellenőrzések speciális szabályaira, egészen az esetleges jogorvoslati és bírósági felülvizsgálati szakaszig. Álláspontom szerint a 2018-tól hatályos eljárási szabályok kellően előremutató jogi környezetet biztosítanak ahhoz, hogy az adóhatóságok a 21. századi információs társadalom által létrejött technológiai vívmányokat felhasználva, naprakészen és innovatív módszerekkel tudják végezni ellenőrzési tevékenységüket. A bírósági gyakorlat folyamatosan munkálja ki az adóellenőrzésekkel kapcsolatos jogértelmezésén keresztül a jogfejlődés lehetséges irányait. Mint láthattuk, különösen érdekes és izgalmas kérdések merültek fel az elmúlt években a jogkövetkezmények és az eljárási határidő megtartottságának évekig változatlan szemléletű gyakorlatában. Érdemes tehát mindezeket nyomon követni!