

11. FEJEZET

Ellenőrzés az adóigazgatási hatósági eljárásban

Varga Judit²⁸⁵

Eset

Az adóhatóság (alperes) a felperes kft.-nél 2009. október havi általános-forgalmiadó- (áfa-) bevallásának utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés lefolytatását rendelte el. Az ellenőrzést lefolytató adóhatóság 2010. szeptember 2-án kelt értesítésében tájékoztatta a felperest az ellenőrzés elrendeléséről, egyúttal idézte személyes megjelenésre, továbbá felhívta a figyelmét arra, hogy az ellenőrzés az értesítés kézbesítésével kezdődik, amely időponttól a vizsgálat alá vont adó a vizsgált időszak vonatkozásában önellenőrzéssel nem helyesbíthető. Az értesítést a felperes nevében a vezető vette át, aki aláírásával igazolta az átvételt, cégbélyegzőt azonban nem használt.

Ezt követően a felperes képviselőjében eljáró ügyvéd telefonon közölte az alperes adóhatósággal, hogy a felperes kft. ügyvezetője külföldi tartózkodás miatt a megjelölt időpontban nem tud megjelenni, és két héttel későbbi időpont kitűzését kérte.

Az ellenőrzést folytató adóhatóság a felperes ügyvezetőjét 2010. november 29. 9.00 órára ismét megidézte, amelyről szóló végzést a felperes alkalmazottja aláírásával és cégbélyegző használatával igazolva vett át 2010. november 19-én.

A felperes ezek után 2010. november 27-én 2009 októberére vonatkozó bevallást nyújtott be. E bevallás feldolgozása során az adóhatóság megállapította, hogy ellenőrzéssel érintett időszakra vonatkozik, s ezért a felperes bevallását az adóhatóság határozattal elutasította.

A felperes fellebbezéssel élt, amelyben előadta, hogy az adóeljárás-megindító értesítést nem az ügyvezető, illetve az aláírásra jogosult vette

²⁸⁵ Varga Judit egyetemi adjunktus, DE ÁJK Pénzügyi Jog és Közmenedzsment Tanszék.

át, az ügyvezető külföldi tartózkodása miatt. Hivatkozott arra is, hogy az érintett adóbevallás az elkészültét követően haladéktalanul benyújtásra került, s csak ezt követően vette kézhez az ügyvezető az ellenőrzés megindításáról szóló végzést. Az alperes adóhatóság a korábbi – felperes bevallását elutasító – határozatát helybenhagyta, ezért a felperes később bírósághoz fordult.

Forrás: Kúria Kfv.35227/2012/2. számú határozat

Kapcsolódó kérdések

- Ön szerint a felperes eljárása jogszerű volt? Válaszát indokolja!
- Mely körülmények tisztázása szükséges az előző kérdés megválaszolásához?
- 2018. január 1-jén hatályba lépett új adóigazgatással összefüggő jogszabályok alapján a Kúria hozhatna-e ugyanolyan döntést, mint 2012-ben?

11.1. Az adóigazgatási eljárásban zajló ellenőrzés célja és típusai

Az adóigazgatási eljárásra nem feltétlenül kerül sor, ha mégis, akkor az fő szabály szerint – de nem minden esetben – ellenőrzéssel veszi kezdetét. Az adóhatóság rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban részt vevő más személyeket. Az adóigazgatási eljárásban zajló ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy előbbi kötelezettségek megsértésének megállapítása, valamint a kötelezettségek teljesítésének előmozdítása.²⁸⁶

Az ellenőrzést több szempont szerint lehet csoportosítani (SIMON 2012, 108–109). Az *ellenőrzés helye* szerint megkülönböztethetjük az adóhatóság hivatali helyiségében zajló ellenőrzést és a helyszíni ellenőrzést. Ha a csoportképzést az *ellenőrzés terjedelme* szerint végezzük el, akkor megállapítható, hogy létezik az adózási időszakot átfogó, azt lezáró ellenőrzés, illetve céllenőrzés – a jelenlegi rendszerben ilyen a jogkövetési vizsgálat –, mely ellenőrzéssel lezárt időszakot nem keletkeztet, az csupán

²⁸⁶ 2017. évi CLII. törvény az adóigazgatási rendtartásról (a továbbiakban: Air.) 86. §.

egyes adókötelezettségek ellenőrzésére irányul. Az *ellenőrzést lefolytatók személyét* tekintve létezik olyan ellenőrzés, amelyet az elsőfokú adóhatóság folytat le, míg másokat az elsőfokú adóhatóságok felettes szervei végeznek el. Az *ellenőrzés tárgya szerint* is vizsgálódhatunk, amely szerint az adóhatóság ellenőrizhet adóval, illetékkel, állami garanciával, költségvetési támogatással stb. összefüggő kötelezettségeket. Az ellenőrzés továbbá tipizálható az *elrendelés oka szerint* is. Ez alapján beszélhetünk kötelező ellenőrzésről, amelyre törvényi rendelkezés alapján kerül sor, ekkor az adóhatóság köteles lefolytatni az ellenőrzést, nem mérlegelhet. Jelenleg az adóellenőrzés lefolytatásának négy kötelező esetét említi meg az Air. Ez alapján kötelező adóellenőrzést lefolytatnia az adóhatóságnak

- kockázatos adózóval szemben, ha annak végelszámolását rendelték el;
- az Állami Számvevőszék (a továbbiakban: ÁSZ) elnökének megkérésére alapján;
- az adópolitikáért felelős miniszter utasítása nyomán és
- a helyi önkormányzat képviselő-testületének határozata alapján az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó adók esetén.²⁸⁷

Az ÁSZ elnöke, illetve a helyi önkormányzat képviselő-testülete kapcsán azonban létezik egy törvényi korlátozás, hisz előbbiek csak akkor kezdeményezhetnek ellenőrzést, ha a rendelkezésre álló adatok, körülmények arra utalnak, hogy az adóhatóság a megkülönböztetés nélküli eljárás elvét megsértette.²⁸⁸

Az ellenőrzésre azonban kiválasztás alapján is sor kerülhet, ekkor az adóhatóság vagy célzott kiválasztási rendszer alkalmazása alapján, vagy egyedi kockázatelemzési eljárás eredményeként dönt az adózó ellenőrzésre való kiválasztása mellett.

Az Air. az ellenőrzés három alaptípusát különbözteti meg jelenleg: az adóellenőrzést, a jogkövetési vizsgálatot és az ismételt ellenőrzést. E három ellenőrzési formán kívül a törvény nevesít még más, speciális ellenőrzési típusokat is, mint a felüellenőrzést, a központosított ellenőrzést vagy a kiegészítő ellenőrzést. Ám ezek vagy az adóellenőrzés, vagy az ismételt ellenőrzés altípusainak számítanak.

Az *adóellenőrzés* ellenőrzéssel lezárt időszakot keletkeztet. Irányulhat adó, illetve költségvetési támogatás alapjának, összegének megállapítására.

²⁸⁷ Air. 87. § (1) bek.

²⁸⁸ Air. 87. § (2) bek.

Ennek keretében az adóhatóság az adómegállapítási, adóbevallási kötelezettség teljesítését vizsgálja. Teheti mindezt adónként, támogatásonként, illetve időszakonként külön-külön vagy egyidejűleg több adóra, valamint költségvetési támogatásra.²⁸⁹

A *jogkövetési vizsgálat* nem keletkeztet ellenőrzéssel lezárt időszakot, az a bevallási időszak lezárását megelőzően is lefolytatható. Ennek keretében az adóhatóság ellenőrizheti, hogy az adózó eleget tett-e a törvényben előírt egyes adókötelezettségeinek, azokat határidőben, illetve megfelelő módon teljesítette-e. A jogkövetési vizsgálat alkalmas adatgyűjtésre, illetve az adóhatóság és az adózók nyilvántartásaiban szereplő adatok, tények, körülmények valóságtartalmának, hitelességének megállapítására, valamint a gazdasági események valóságának vizsgálatára.²⁹⁰

Amennyiben már van egy adóellenőrzéssel lezárt bevallási időszak, és az adó, illetve költségvetési támogatás ismételt vizsgálatára volna szükség valamilyen okból kifolyólag, akkor az adóhatóság *ismételt ellenőrzést* folytathat le. Az Air. 92. §-a értelmében négy esetben kerülhet sor ismételt ellenőrzésre. Egyrészt akkor, ha az elsőfokú adóhatóság a korábbi ellenőrzés megállapításainak végrehajtását vizsgálja. Vagyis, amikor utóellenőrzés zajlik. Ismételt ellenőrzés lefolytatható az adózó kérelmére, ha az adózó által feltárt új tény, körülmény merül fel, amelyek tisztázása a korábbi ellenőrzés eredményét módosítanák, feltéve, hogy eme új tényeket, körülményeket az adózó korábban nem ismerte (nem állt rendelkezésére), és jóhiszemű joggyakorlás esetén azokat nem is ismerhette (nem állhattak rendelkezésére). Harmadrészt akkor van helye, ha az adóhatóság rendelkezésére álló adatok szerint az ismételt ellenőrzés lefolytatása ellátási jogosultságot teremtené. Az adóhatóság felüellenőrzés keretében is ismételt ellenőrzést végez. A felüellenőrzés az ismételt ellenőrzés egy speciális esete, amelyet az eredetileg első fokon eljáró adóhatóság felettes szerve folytatja le akkor, ha:

- az adópolitikáért felelős miniszter azt elrendeli;
- az ÁSZ elnöke azt kezdeményezi;
- az önkormányzat képviselő-testülete azt kezdeményezi;²⁹¹
- az állami adó- és vámhatóság vezetője erre utasítást ad;

²⁸⁹ Air. 90. §.

²⁹⁰ Air. 91. §.

²⁹¹ Erre csak az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó ügyek kapcsán kerülhet sor.

- az adóhatóság tudomást szerez új – korábbi adóellenőrzés során nem ismert – tényről, adatról, bizonyítékról, amely az adó megállapítását befolyásolja és a felüellenőrzés lefolytatására ez alapján az állami adó- és vámhatóság vezetője utasítást ad. Önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó adó esetén az önkormányzati adóhatóság döntései elleni fellebbezések elbírálására jogosult szerv vezetőjének utasítására van szükség.²⁹²

Eme utolsó esetben felüellenőrzés nem rendelhető el, ha az elrendelés feltételeinek meglététől számítva hat hónap már eltelt. A felüellenőrzés keretében meghozott határozattal szemben fellebbezést a felüellenőrzés lefolytatását végző szervhez kell benyújtani, amelyet elbírálni az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter, illetve az adópolitikáért felelős miniszter fog.²⁹³

11.2. Ellenőrzés megindulása, határidők az adóigazgatási ellenőrzés során

Ahogy az a 11.1.-es pontban szerepel, bizonyos esetben az adóhatóság köteles adóellenőrzést lefolytatni, más esetben viszont az adóhatóság dönti el, hogy melyek azok az adózók, akiket/amelyeket ellenőrzésre kiválaszt.

Akár kötelező az ellenőrzés, akár kiválasztás alapján kerül rá sor, az ellenőrzés megindításának többféle módja lehetséges. Az egyik út, hogy az adóhatóság az adózónak előzetes értesítést küld az ellenőrzés indításáról, ebben az esetben az ellenőrzés az előzetes értesítés kézbesítésének napján veszi kezdetét, a határidők e naptól számítódnak. Amennyiben az adóhatóság az előzetes értesítés mellőzése mellett dönt – amely gyakran megesik –, akkor az ellenőrzés a megbízólevél kézbesítésével a kézbesítés napján, ennek mellőzése esetén a megbízólevél egy példányának átadásával, az átadás napján veszi kezdetét. Amennyiben általános megbízólevelet állított ki az adóhatóság, akkor az általános megbízólevél bemutatásával, e dokumentum bemutatásának napján veszi kezdetét az ellenőrzés. A megbízólevél jelentősége abban áll, hogy ez az irat, amely tartalmazza az ellenőrzést végző adóhatóság megnevezését, az ellenőrzés alá vont

²⁹² Air. 93. § (1) bek.

²⁹³ Air. 93. § (3)–(4) bek.

adózó nevét, az ellenőrzés típusát és adóellenőrzés esetén az ellenőrzés alá vont adónem és időszak megjelölését. Az ellenőrzést végzőt felhatalmazza az ellenőrzési cselekmények lefolytatására, az adózót pedig tájékoztatja. Amennyiben az adózó vagy az adózó képviselője, meghatalmazottja, illetve foglalkoztatottja megtagadja a megbízólevél átvételét, akkor az ellenőrzés két hatósági tanú jelenlétében, azok aláírásával ellátott jegyzőkönyv felvételével veszi kezdetét.²⁹⁴ Az ellenőrzés megindulása után az adózó nem gyakorolhatja az ellenőrzés alá vont adó, költségvetési támogatás vonatkozásában az önellenőrzési jogát.

Az adóellenőrzés és az ismételt ellenőrzés lefolytatására fő szabály szerint 90 nap áll az adóhatóság rendelkezésére, kivéve a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók esetén, mely adózók vizsgálatára 120 napot biztosít az Air. Az adóhatóságnak 120 napja van a központosított ellenőrzés lefolytatására is. A központosított ellenőrzés az adóellenőrzés speciális esete, amely a központi költségvetés bevételeit különösen veszélyeztető adózói jogsértések felderítését és a jogszerű állapot helyreállítását szolgálja. Központosított ellenőrzés lefolytatására az állami adó- és vámhatóság vezetőjének utasítására kerülhet sor, mely utasítást saját hatáskörben eljárva vagy más hatóság megkeresésére is kiadhatja. A központosított ellenőrzés elrendelésének eseteit a 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet²⁹⁵ 76. §-a sorolja fel. A jogkövetési vizsgálat lefolytatására rendelkezésre álló idő fő szabály szerint 30 nap. Az előbb említett határidőkhöz képest hosszabb határidőt csak a törvény, rövidebbet más jogszabály is meghatározhat.

Az ellenőrzésre nyitva álló határidő meghosszabbítható, az adóhatóság az erről szóló döntéséről végzést hoz. A határidő meghosszabbításáról első körben az ellenőrzést végző adóhatóság vezetője dönthet, aki indokolt esetben egyszer, maximum 90 nappal – jogkövetési vizsgálat esetén legfeljebb 30 nappal – hosszabbíthatja meg az ellenőrzésre nyitva álló határidőt. Ha az ellenőrzést végző adóhatóság vezetője által meghosszabbított határidő még mindig nem volna elég a tényállás feltárására, akkor az ellenőrzést végző adóhatóság indokolt kérelmére, rendkívüli körülmények által indokolt esetben a felettes szerv egyszer, legfeljebb 90 nappal további határidő-hosszabbításról dönthet. Amennyiben a felettes szerv által meghosszabbított határidő sem volna elég, akkor – ha az ügy az állami

²⁹⁴ Air. 96. §.

²⁹⁵ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet az adóigazgatási eljárás részletszabályairól.

adó- és vámhatóság hatáskörébe tartozó – az állami adó- és vámhatóság vezetője egyszer, rendkívüli körülmények által indokolt esetben, a felettes szerv által jóváhagyott és indokolt kérelemre legfeljebb 90 nap hosszabbítást rendelhet el. Ha az ügy az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozik, előbbi döntés meghozatala az adópolitikáért felelős miniszter hatáskörébe esik.

A jogalkotó törvényi szinten rögzíti azt is, hogy mely esetekben van helye az ellenőrzési határidő meghosszabbításának. A rendelkezésre álló határidő meghosszabbítható, ha

- az adózó az ellenőrzés lefolytatását akadályozza;
- a jogai gyakorlásában akadályozott természetes személy adózó kéri az ellenőrzés megkezdésének vagy az ellenőrzési cselekmény lefolytatásának halasztását;
- az adózó iratai hiányosságuk, rendezetlenségük, pontatlanságuk okán alkalmatlanok az adókötelezettség megállapítására;
- az adózó által előterjesztett iratok hiteles fordítására kerül sor;
- az ellenőrzés lefolytatására nyitva álló határidő nem elegendő a tényállás tisztázásához, a bizonyítási eljárás lefolytatásához.²⁹⁶

Az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény megjelöli az ellenőrzés maximális időtartamát is, amely szerint az ellenőrzés nem lehet több 365 napnál, cégbejegyzéshez nem kötött adózók (kivéve csoportos adóalanyok és áfaregisztrált alanyok) és megbízható adózók esetén pedig az ellenőrzés legfeljebb 180 napig tarthat.²⁹⁷ Ha az ellenőrzési határidő lejár, akkor azt követően már az adóhatóság ellenőrzési cselekményt nem folytathat, az ellenőrzést le kell zárnia.

Nagyon lényeges, hogy az adóhatóság csak az adómegállapításhoz, illetve költségvetési támogatáshoz való jog elévülési idején belül indíthat ellenőrzést az adózóval szemben.²⁹⁸ Az adómegállapításhoz való jog annak a naptári napnak az utolsó napjától számított öt év elteltével évül el, amikor az adóról bevallást, bejelentést vagy adatbejelentést kellett volna tenni, illetve – előbbieik hiányában – az adót be kellett volna fizetni. Fő szabály szerint – ha törvény másként nem rendelkezik – a költségvetési támogatás igényléséhez, illetve a túlfizetés visszaigényléséhez való jog annak

²⁹⁶ Air. 95. §.

²⁹⁷ Air. 94. §.

²⁹⁸ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 78. §.

a naptári évnek az utolsó napjától számított öt év elteltével évül el, amelyben az igényléshez való joga az adózónak megnyílt. Az adómegállapításhoz való jog hat hónappal meghosszabbodik, ha az adóbevallással vagy az adatbejelentéssel késedelembe esik az adózó, és az adómegállapításhoz való jog elévülési idejéből kevesebb mint hat hónap van hátra. Szintén hat hónapos hosszabbodás történik a költségvetési támogatás igénybevételekor, ha a költségvetési támogatás igényléséhez való jog elévüléseig kevesebb mint hat hónap van hátra. Az adómegállapításhoz való jog elévülését az önellenőrzési jog gyakorlása megszakítja. Az adómegállapításhoz való jog elévülése pedig nyugszik, ha az adóhatósági határozattal szemben közigazgatási pert indítottak. Ekkor a másodfokú adóhatóság határozatának véglegessé válásától a bírósági határozat jogerőre emelkedéséig tart az elévülés nyugvás. Hasonlóan nyugszik az elévülés a felülvizsgálat esetén, a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig.²⁹⁹

11.3. Az ellenőrzés lefolytatása

Az ellenőrzés során az adóhatóság feladata a tényállás tisztázása és bizonyítása. Fő szabály szerint a bizonyítási teher az adóhatóságé. Kivételes az, amikor a törvény az adózó kötelezettségévé teszi a bizonyítást. Lényeges, hogy az adóhatóság nemcsak az adózó terhére, hanem annak javára szolgáló tényeket is köteles feltárni, s az adózó terhére nem értékelhet nem bizonyított tény, körülményt. Ez alól a becslés képez egyedül kivételt.³⁰⁰

A jogviszony eltérő minősítésének tilalma lényeges elv az ellenőrzés során, amely alapján ugyanazon vizsgálattal érintett, már minősített jogviszonyt nem minősítheti adózónként eltérően az adóhatóság, a vizsgált jogviszony egyik alanyánál korábban tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során.³⁰¹

Az adóhatóság számos eszközzel élhet a tényállás feltárása érdekében. Igénybe vehet *szakértőt*, amennyiben a szükséges szakértelemmel nem rendelkezik. *Ellenőrzést* folytathat *vállalkozási tevékenységet nem végző természetes személy lakásában*, ha az adókötelezettség a lakással kapcsolatos, vagy az adózó jövedelme a lakás

²⁹⁹ 2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről (a továbbiakban: Art.) 202–203. §.

³⁰⁰ Art. 99. §.

³⁰¹ Art. 100. §.

hasznosításából származik, vagy valószínű, hogy bejelentés nélkül végeznek egyéni vállalkozói tevékenységet a lakásban. Lehetősége van *iratokat bevonni*, ha alaposan feltehető, hogy az ellenőrzés alá vont iratokat megsemmisítik. De hivatali helyiségben való tanulmányozás érdekében más okból is sor kerülhet az iratok bevonására. Az adóhatóság a tényállás feltárása, bizonyítás lefolytatása érdekében az adózót határidő tűzésével *iratrendezésre* kötelezheti. Erre akkor van lehetőség, ha az adózó iratai nem alkalmasak az adókötelezettség megállapítására pontatlanságuk, rendezetlenségük, hiányosságuk okán. Az adóhatóság továbbá felhívhatja az adózót, ha az a tényállás tisztázása érdekében szükséges, *idegen nyelvű iratok hiteles fordításának* átadására (ide nem értve az angol, német és francia nyelvű iratokat). A számla- és nyugtaadási kötelezettség teljesítésének ellenőrzésére *próbavásárlást* végezhet az adóhatóság. Lehetősége van *mintavételre*, alkalmazhat *becslést*. A becslést az adóigazgatási jogszabályok bizonyítási eszközként kezelik, amely segítségével az adóhatóság valószínűsíti az adók, illetve költségvetési támogatások alapját. A becslés során az adóhatóság a rendelkezésére álló tényekből, körülményekből, adatokból indul ki. Akkor van lehetőség a becslés alkalmazására, ha

- az adó, illetve a költségvetési támogatás alapja más módon nem állapítható meg;
- az adóhatóság rendelkezésére álló adatok alapján alaposan feltehető, hogy az adózó iratai nem alkalmasak arra, hogy segítségükkel az adó, illetve a költségvetési támogatás alapját megállapítsák;
- ha a természetes személy valótlan, hiányos bevallást, illetve nyilatkozatot tett, vagy a nyilatkozattételt elmulasztotta.³⁰²

Az adózónak természetesen lehetősége van arra, hogy bizonyítsa, hogy az adó-, illetve költségvetési támogatás valós alapja különböző attól, mint amit az adóhatóság becslés segítségével, a számára rendelkezésre álló adatok alapján meghatározott.³⁰³

Az adóhatóságnak lehetősége van arra, hogy az Air-ban foglalt feladatainak ellátása érdekében felhívja a *természetes személyt személyazonosságának igazolására*, amennyiben a körülmények arra utalnak, hogy az illető adóköteles tevékenységet végez vagy abban közreműködik.

³⁰² 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 86. § (2) bek.

³⁰³ Air. 109. §.

Ebben az esetben az igazoltatott köteles természetes személyazonosító adatait hitelt érdemlően igazolni. Az igazoltatás csak a személyazonosság megállapításához szükséges ideig tarthat, és az igazoltattal az adóhatóság köteles közölni az igazoltatás okát. Amennyiben az illető megtagadja az igazoltatást, az adóhatóság a rendőrség közreműködését veheti igénybe.³⁰⁴ A rendőrség bevonására – rendőri intézkedés kezdeményezésére –, illetve a NAV hivatalos állományú, jelen lévő tagjainak útján kényszerítő eszközök igénybevételére is lehetősége van az adóhatóságnak az ellenőrzési eljárás zavartalanságának biztosítása érdekében.³⁰⁵

A tényállás feltárása és bizonyítása érdekében az adóhatóságnak módja van vállalkozási tevékenységgel összefüggésbe hozható helyszínt, helyiséget, járművet és annak rakományát *átvizsgálni*, ellenőrizni. Mint minden helyszíni ellenőrzés alkalmával az adózó akár személyesen, akár képviselője (meghatalmazottja) útján jelen lehet. Bár az átvizsgálást az ellenőrzést végző adóhatóság rendeli el, annak lefolytatásához az ügyész előzetes jóváhagyása szükséges. Amennyiben alapos okkal feltehető, hogy az ellenőrzés célját megghiúsítaná az átvizsgálás késedelmes lefolytatása, akkor az adóhatóság előzetes ügyészi jóváhagyás nélkül is lefolytathatja az átvizsgálást, amelyről utólag értesíti az ügyészséget. Azonban közjegyzői, ügyvédi, adószakértői, okleveles adószakértői, adótanácsadói, illetve könyvviteli szolgáltatást végző iroda átvizsgálására kizárólag előzetes ügyészi jóváhagyás után kerülhet sor.³⁰⁶

Az adóhatóság, ha kockázati tényezők indokolják, a termék azonosításának biztosítása érdekében *hatósági zárat* is elrendelhet, kivéve gyorsan romló terméket, illetve élő állatot szállító eszközre nézve.³⁰⁷

Amennyiben az a tényállás tisztázásához szükséges, az adóhatóság az adózó ellenőrzése során más adózó ellenőrzését is elrendelheti, ezt *kapcsolódó vizsgálatnak* nevezzük.³⁰⁸

Ezek alapján bizonyítási eszközöknek, illetve bizonyítékoknak tekinthetők az adóigazgatási ellenőrzés során az irat, a szakértői vélemény, az adózó (képviselője, alkalmazottja) nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, a próbavásárlás, a fel nem fedett próbavásárlás,

³⁰⁴ Air. 110. §.

³⁰⁵ Air. 111. §.

³⁰⁶ Air. 112. §.

³⁰⁷ Air. 113. §.

³⁰⁸ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 77. §.

a próbagyártás, a leltár, más adózók adatai, kapcsolódó vizsgálatok eredményei, más hatóság nyilvántartásaiból származó elektronikus adatok, információ vagy más nyilvánosan elérhető elektronikus adat. A felsorolás nem teljes, csupán a tipikus bizonyítási eszközök listájáról van szó.³⁰⁹

Az ellenőrzésre sor kerülhet a helyszínen. Helyszíni ellenőrzés csak akkor kezdhető meg, ha az adózó vagy az adózó képviselője (meghatalmazottja), előbbiek hiányában két hatósági tanú jelen van. Önálló tevékenységet folytató adózónál a helyszíni ellenőrzésre a tevékenységvégzés időszakában, azaz munkaidőben kell sort keríteni. Más adózók esetén 8 és 20 óra között kell szerét ejteni a helyszíni ellenőrzésnek. Előbbi szabályoktól az adózó kérelmére lehetőség van eltérni. Amennyiben az adóhatóság hivatali helyiségében kerül sor az ellenőrzésre, akkor azt hivatali időben kell elvégezni oly módon, hogy az adózó meghallgatására az adózó munkaidején kívül is lehetőség legyen.³¹⁰

11.4. Az adóhatóság jogai és kötelezettségei az ellenőrzés során

Az ellenőrzés során az adóhatóságot megillető jogosultságok az előző fejezet tartalmából levezethetők. A 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet azonban össze is foglalja őket, amely norma alapján az adóhatóság:

- az ellenőrzéshez szükséges helyiségekbe, helyszínre beléphet;
- vállalkozási tevékenységgel összefüggő járműveket, azok rakományát átvizsgálhatja;
- vizsgálhatja az iratok, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások tartalmát, a számításokat, tényeket, adatokat, körülményeket, munkafolyamatokat, szoftvereket, informatikai berendezéseket – az azokon tárolt, kezelt, továbbított adatokat is;
- felvilágosítást kérhet az adózótól, képviselőjétől, alkalmazottjától;
- az előbbi pontban nem említett személyektől nyilatkozatot kérhet;
- tisztázhatja az adóköteles tevékenységben részt vevők személyazonosságát, adóköteles tevékenységben való részvételük jogcímét;
- elrendelhet próbagyártást;

³⁰⁹ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 79. § (5) bek.

³¹⁰ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 78. §.

- az adózóval szerződéses kapcsolatban álló más adózónál kapcsolódó vizsgálatot rendelhet el;
- ha szükséges, akkor a tényállás tisztázásához más bizonyítást rendelhet el.³¹¹

Az adóhatóság széles körű jogosítványai gyakorlása mellett bizonyos kötelezettségek teljesítésére is köteles a tényállás tisztázására, bizonyítás lefolytatására irányuló ellenőrzés során. Ilyen, hogy az adóellenőr az ellenőrzés megkezdése előtt köteles magát és ellenőrzési jogosultságát igazolni, tájékoztatni az adózót az ellenőrzés típusáról, tárgyáról és várható időtartamáról. Lényeges, hogy az adóhatóság jogait oly módon köteles gyakorolni, hogy azzal az adózó gazdasági tevékenységét a lehető legkisebb mértékben korlátozza. Köteles az adóhatóság értesíteni az adózót a külföldi hatóság megkereséséről és a külföldi adóhatóság válaszána megérkezéséről. Az adóhatóság továbbá köteles az ellenőrzés során feltárt tényeket, körülményeket, adatokat értékelni; tájékoztatni megállapításairól az adózót, képviselőjét (meghatalmazottját), alkalmazottját; valamint köteles indokolni az adózó által felajánlott bizonyítékok visszautasítását.³¹²

11.5. Az adózó jogai és kötelezettségei az ellenőrzés során

Az adózót az ellenőrzés során megillető jogokról, illetve az őt terhelő kötelezettségekről a jogalkotó nem kormányrendeleti, hanem törvényi szinten – az Air.-ban – rendelkezett.³¹³ Az adózó jogosult ez alapján:

- meggyőződni az ellenőrzést végző személyazonosságáról és megbízásáról;
- jelen lenni az ellenőrzési cselekményeknél;
- gondoskodni képviselőről;
- betekinteni az ellenőrzés során keletkező iratokba (az adóhatósággal történt előzetes egyeztetés után);
- az iratok tartalmáról felvilágosítást kérni, azokra észrevételt tenni;
- előterjesztteni bizonyítási indítványt;
- jegyzőkönyv, határozat tartalmát megismerni;

³¹¹ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 88. §.

³¹² 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 79. §.

³¹³ Air. 97. §.

- kifogással élni, ha az ellenőrzés határidejét az adóhatóság az adóhatóságnak felróható okból lépte túl;
- jogai gyakorlásában akadályozott természetes személy adózóként egy alkalommal az ellenőrzés megkezdésének vagy az ellenőrzési cselekmény lefolytatásnak elhalasztását kérni.³¹⁴

Az adózó az ellenőrzés során köteles:

- az adóhatósággal együttműködni;
- biztosítani az ellenőrzés feltételeit;
- nyilatkozatot tenni az adóhatóság felhívására;
- az adóhatóság rendelkezésére bocsátani az iratokat, az adózással összefüggő adatokat;
- megadni az adóhatóság részére az ellenőrzéshez szükséges tájékoztatást;³¹⁵
- bizonyítani az öt megillető adómentesség, adókedvezmény feltételeinek fennállását.³¹⁶

11.6. Az ellenőrzés befejezése

Amennyiben az ellenőrzési határidő letelik, és meghosszabbítására nem kerül (vagy már nem kerülhetett) sor, akkor az ellenőrzést le kell zárni. A határidő elteltét követően ellenőrzési cselekmény nem foganatosítható.

Az adóhatóság az ellenőrzés során megfogalmazott megállapításait jegyzőkönyvbe foglalja. Az ellenőrzés a jegyzőkönyv adózónak való átadásával fejeződik be. Ha a jegyzőkönyv kézbesítésére van szükség, akkor az ellenőrzés a jegyzőkönyv postára adásával, illetve elektronikus tárhelyen való elhelyezésének napján ér véget. Amennyiben az adóhatóság az ellenőrzést követően büntetőeljárást kezdeményez, erről külön jegyzőkönyvet vesz fel, amelyet az adózó részére nem ad át.

Sor kerülhet kiegészítő ellenőrzésre az adózó észrevétele alapján az észrevétel beérkezésétől – szóban előadott észrevétel esetén az észrevétellel jegyzőkönyvbe foglalásától – számított 30 napig, jogkövetési vizsgálat

³¹⁴ Ezt az akadály megszűnéséig, legfeljebb 60 napig kérheti.

³¹⁵ Nem kötelezhető azonban az adózó az ellenőrzés során olyan nyilvántartás, összesítés, számítás elkészítésére, amelyre jogszabályban foglalt kötelezettsége egyébként nincs.

³¹⁶ Air. 98. §.

esetén 15 napig. A kiegészítő ellenőrzést az ellenőrzés befejezését követő 30 napon belül, az ok felmerülésétől számított 15 napig le kell folytatni. A kiegészítő ellenőrzésről az adóhatóság haladéktalanul értesíti az adózót, s az ellenőrzésről kiegészítő jegyzőkönyvet vesz fel.

A jegyzőkönyv mellett adóellenőrzés esetén a hatóság megállapításait határozatban rögzíti, más ellenőrzési típusok esetén határozatot csak akkor hoz, ha valamilyen kötelezettséget ír elő vagy jogkövetkezményt állapít meg.³¹⁷

Az adóigazgatási ellenőrzés kapcsán a korábbi időszakhoz képest (HALUSTYIK 2015, 131–134) több lényeges változtatásnak lehetünk tanúi. Egyrészt az ellenőrzési típusok egységesítésre kerültek. Az ellenőrzés három alaptípusa (adóellenőrzés, jogkövetési vizsgálat és ismételt ellenőrzés) mellett ugyan még mindig nevesít a jogalkotó néhány speciális ellenőrzési formát, ám ezek vagy az adóellenőrzés, vagy az ismételt ellenőrzés egy-egy altípusaként értékelhetők. Lényeges változás az ellenőrzési határidők kapcsán az egységesítés. Fő szabály lett a 90 napos határidő, amely hosszabb a korábbi időszak fő szabály szerinti 30 napjánál, ráadásul valamennyi felettes szerv is legfeljebb 90 napos hosszabbítást rendelhet el, továbbá törvényi szinten maximálták az ellenőrzés időtartamát 365 napban (kivételesen 180 napban), amelyre a korábbi szabályozásban nem volt példa. A korábbi időszakhoz képest változás még, hogy az ellenőrzésre vonatkozó joganyag gerince nem az adózás rendjéről szóló törvényben, hanem az adóigazgatási rendtartásról szóló, 2018. január elsején hatályba lépett törvényben, illetve a 465/2017. (XII. 28.), az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló kormányrendeletben foglalnak helyet.

A változások ellenére a lényeg megmaradt, hisz ellenőrzés keretében az adóhatóság továbbra is az adózót terhelő adókötelezettségek teljesítését vagy azok elmaradását vizsgálja, a tényállás feltárása során bizonyítékok gyűjtése mellett. Kérdés, hogy az átstrukturált szabályozás hogyan, milyen hatásfokkal segíti elő az ellenőrzési eljárások hatékonyabb lefolytatását? Erre azonban választ csak később, a gyakorlati tapasztalatok tükrében kapunk.

³¹⁷ Air. 115–117. §.

11.7. Vissza az esethez

Az eset eldöntése vonatkozásában a legfontosabb kérdés annak megválaszolása, hogy az adóhatóság által küldött, az ellenőrzést megindító irat adózó részére történő kézbesítése szabályos volt-e, s ez alapján alkalmas-e a hozzá fűzött joghatás kiváltására.

A Kúria megállapította, hogy az alperes adóhatóság mind az ellenőrzés megkezdésekor, mind az idézések címzett részére történő eljuttatása során szabályszerűen járt el. Megállapította továbbá, hogy a gazdasági társaság részére címzett postai küldemény átvételére a szervezet azon vezetője, vezető tisztségviselője jogosult, aki képviselési jogosultságát igazolni tudja. A szervezet vezetője mellett egyéb jogosult átvevőnek minősül még a szervezet székhelyén vagy telephelyén tartózkodó olyan személy, aki az átvétel tényét aláírásával és cégbélyegző használatával igazolni tudja. A jogi személyektől elvárható a hivatalos küldemények átvételére jogosult személyek kijelölése a szervezet működési feltételeinek folyamatos biztosítása érdekében. Nem alapos a felperes azon érvelése, hogy a kézbesítés az ügyvezető külföldi tartózkodása miatt volt szabálytalan.

A Kúria rávilágított, hogy a felperes alkalmazottja a 2010. november 19-én megküldött végzés tértivevényét aláírással és cégbélyegzővel ellátva átvette, amely végzés tartalmazta a felperes önellenőrzési tilalommal kapcsolatos kioktatását is, azaz az önellenőrzés tilalmáról a felperesnek már 2010. november 19-én tudomása volt.

A Kúria megjegyezte, hogy a felperes már a korábbi értesítések és végzések tartalmáról is tudomást szerzett, hisz az azokban foglaltaknak megfelelő magatartást tanúsítva jogi képviselője útján magát kimentette. Ezek alapján az alperes joggal bízhatott a kézbesítés megtörténtében és annak szabályszerűségében. A felperes ezek alapján a jóhiszemű joggyakorlás elvét sértő módon félrevezette magatartásával az adóhatóságot, amikor azt a látszatot keltette, hogy az eljárás megindulásáról tud, és sem annak tényét, sem annak kezdő időpontját nem kifogásolta.

A fenti érvek alapján a felperes nem tanúsított jogszerű magatartást. Az adóhatóság a felperes önellenőrzését elutasító határozatát a Kúria helybenhagyta, a felperes keresetét elutasította.³¹⁸

Megítélésem szerint – bár az adóigazgatási szabályozásban történtek komoly változások – a jogeset által vizsgált kérdés vonatkozásában

³¹⁸ Kúria Kfv.35227/2012/2. számú határozat.

a 2018 óta hatályos normák alapján is ugyanerre a következtetésre jutna a Kúria, s hasonló döntést hozna.

11.8. Önellenőrző kérdések

- Milyen három alaptípusa létezik az ellenőrzésnek az adóigazgatási eljárásban? Miben különböznek ezek?
- Milyen a három ellenőrzési alaptípuson kívüli ellenőrzési típust nevesítenek az adóigazgatási jogszabályok? Mikor alkalmazza ezeket az adóhatóság?
- Honnan számítandó az ellenőrzésre nyitva álló határidő?
- Milyen kapcsolat áll fenn az ellenőrzés és az önellenőrzési jog gyakorlása között?
- Meddig van lehetősége az adóhatóságnak ellenőrzés indítására az adózóval szemben?
- Milyen jogok illetik, illetve kötelezettségek terhelik az adózót, illetve az adóhatóságot az ellenőrzés során?

11.9. Érdekességek

- Az adóigazgatásra vonatkozó szabályozás 2018. évi változásai. *Adó- és Vámértésítő*, 15. évf. 13–14. sz. Elérhető: <http://adoertesito.hu/opencontent.php?id=8414> (Letöltve: 2018. 04. 12.)
- KÖVÁGÓ Zoltán (2017): Az adózás rendjének újraszabályozása. *Adóvilág*, 21. évf. 13–14. sz. 2–11.
- MTI (2018): *Új módszereket alkalmaz az ellenőrzésben a NAV*. Elérhető: http://adozona.hu/adozas_rendje/Uj_modszereket_alkalmaz_az_ellenorzesben_a_8QH6O7 (Letöltve: 2018. 04. 10.)
- NAV (2018): *Kiemelt ellenőrzési témakörök*. Elérhető: www.nav.gov.hu/nav/adotraffipax (Letöltve: 2018. 04. 12.)

Felhasznált irodalom

HALUSTYIK Anna (szerk.) (2015): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Pázmány Press.
SIMON István (2012): *Pénzügyi jog II.* Budapest, Osiris.

2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről

2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról

465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet az adóigazgatási eljárás részletszabályairól

Kúria Kfv.35227/2012/2. számú határozat