

## 12. FEJEZET

### Jogkövetkezmények az adóigazgatási eljárásban

Varga Judit<sup>319</sup>

#### *Eset*

*Természetes személy adózó 2017-ben szerzett, munkaviszonyból származó jövedelme után 2018. május 20-án eleget tett adómegállapítási, adóbevallási és adófizetési kötelezettségének. 2018. június 10-én azonban arra a felismerésre jutott, hogy a megbízási jogviszonyból származó 1 millió forint bevétele után az adót nem vallotta be és nem fizette be. 2018. június 15-én önellenőrzés keretében helyesbítette személyijövedelemadó-bevallását, az adókülönbötet megfizette.*

\*\*\*

*A Kuckó Kft. vegyes kereskedésként működik egy kistelephelyen. A kft.-nél lefolytatott adóellenőrzés során az eljáró adóellenőr megállapította, hogy az adózó nem tett eleget a pénztárgép éves felülvizsgálatával összefüggő kötelezettségeinek.*

\*\*\*

*Az Uczkatrans Bt. fő tevékenysége fuvarozási szolgáltatások nyújtása. A bt.-nél az adóhatóság 2018-ban adóellenőrzést folytatott le, amelynek keretében megállapította, hogy az adózó 2016-ban szerzett nyeresége után 1,2 millió forint, 2017. május 31-ig esedékes társasági adó bevallását és megfizetését elmulasztotta.*

---

<sup>319</sup> Varga Judit egyetemi adjunktus, DE ÁJK Pénzügyi Jog és Közmenedzsment Tanszék.

## Kapcsolódó kérdések

- A természetes személy adózóval szemben alkalmazhat-e, s ha igen, milyen adójogi jogkövetkezményt foganatosíthat az adóhatóság?
- Milyen jogkövetkezményt alkalmazhat az adóhatóság a kft.-vel szemben?
- Van-e különbség az alkalmazható jogkövetkezmények tekintetében, ha a kft. által működtetett kereskedésen kívül nincs másik a településen?
- Milyen adójogi szankció kiszabására van lehetőség a bt.-vel szemben?

### 12.1. Az adójogi szankciók rendszere

Simon (SIMON 2012, 148–149) az adójogi szankciókat két nagy csoportra bontja. Megkülönbözteti a szűkebb értelemben vett, illetve a tágabb értelemben vett adójogi szankciókat. A szűkebb értelemben vett adójogi szankciók közé sorolja az adózás rendjéről szóló törvény által (a továbbiakban: Art.) szabályozott, a jogsértővel szemben vagyoni hátrányt keltésbe helyező szankciókat: a késedelmi pótlékot, az önellenőrzési pótlékot, az adóbírságot, illetve a mulasztási bírságot. A tágabb értelemben vett adójogi szankciók az előbbi csoporthoz képest vegyes képet mutatnak, hiszen ideesnek Simon megítélése szerint az adóügyi jogsértés okán kirótt egyéb jogkövetkezmények, vagyis:

- a) az Art. által szabályozott intézkedések az adózóval szemben – amelyek nem vagyoni hátrányban manifesztálódnak;
- b) az Art.-on kívüli, más törvényekben előírt adózással összefüggésben kirótt szankciók (pl. a Büntető törvénykönyv által megfogalmazott jogkövetkezmények);
- c) az anyagi, illetve eljárási adójogi normák, amelyek az adójogi norma megsértésével összefüggésben az adóhatóság számára vagy másnak írnak elő olyan magatartást, amely az adózó számára hátrányos (pl. adószám törlése, bizonyos adózói adatok közzététele stb.);
- d) kedvezményes adózói pozíciók elvesztése.

Az adójogi jogkövetkezmények fenti csoportosítása igen átfogó, hisz az kiterjed nemcsak az Art., hanem más törvények, illetve egyéb jogi

normák által adójogi jogsértések esetére kilátásba helyezett negatív jogkövetkezményekre is. Megítélésem szerint az adójogi jogkövetkezmények tipizálása során az is egy lehetséges út, ha a szűkebb értelemben vett adójogi szankciók közé soroljuk az Art. által az adózóval szemben kilátásba helyezett jogkövetkezményeket: a vagyoni hátránnyal járó bírságokat és pótlékokat, illetve a közvetlen vagyoni hátrányt nem okozó egyéb intézkedéseket. Míg a tágabb értelemben vett adójogi szankciók körébe az Art.-on kívül, más normákban helyet foglaló, adójogi jogsértés esetére kilátásba helyezett jogkövetkezményeket rendezzük.

Terjedelmi korlátok okán a fejezet az elméleti csoportképzéssel összefüggő viták elkerülésével, csupán az adózás rendjéről szóló törvényben kilátásba helyezett jogkövetkezmények rendszerét tekinti át, illetve az egyes szankciókra vonatkozó legfontosabb rendelkezéseket.

## **12.2. Vagyoni hátránnyal fenyegető reparatív szankciók – a pótlékok**

Az Art. által szabályozott vagyoni hátránnyal fenyegető szankciók egyik csoportját a pótlékok képezik. A korábban hatályos szabályozáshoz hasonlóan a 2018. január 1. óta érvényben lévő Art. is két fajtáját különbözteti meg a pótlékoknak: a késedelmi pótlékot és az önellenőrzési pótlékot. Mindkettő kamatjellegű, reparatív és objektív szankció. Kamatjellegűek, hiszen mértékük a mindenkori jegybanki alapkamathoz igazodik. Reparatívak, mert céljuk az adóhatóságot, s így az államot, az adózó késlekedéséből fakadóan ért érdeksérelem jóvátétele. Objektívek, mert kiszabásukhoz az adózó részéről nincs szükség felróhatóságra, illetve vétkességre.

### *12.2.1. A késedelmi pótlék*

Késedelmi pótlékot akkor helyez kilátásba az Art., ha az adózó adóját késedelmesen fizette meg, vagy a neki járó költségvetési támogatást annak esedékessége előtt vette igénybe. Az adó késedelmes megfizetése esetén az adó esedékességét követő naptól, míg a költségvetési támogatás idő előtti igénybevétele esetén az igénybevételtől az esedékesség napjáig kell az adózónak késedelmi pótlékot fizetnie. Ha az adózó késedelmét elháríthatatlan külső ok idézte elő, amelyet képes igazolni, akkor arra

az időszakra nézve mentesül a késedelmi pótlék fizetésének kötelezettsége alól.<sup>320</sup> A késedelmi pótlék a késedelem napján végrehajtható, kivéve ez alól a hatósági adómegállapítás esetét.

A késedelmi pótlék alapja az adó azon összege, amelynek fizetésével késedelembe esett az adózó, illetve a költségvetési támogatás azon része, amelyet az esedékesség előtt vett igénybe. A késedelmi pótlék alapját fő szabály szerint adónként és költségvetési támogatásonként külön-külön kell figyelembe venni, kivéve, ha előbbieket egy számlán tartják nyilván. A késedelmi pótlék alapját csökkenti az adózó tartozásának azon része, amelyre fizetési könnyítést engedélyezett az adóhatóság, illetve az adózónak ugyanazon adóhatóságnál nyilvántartott, más adóval kapcsolatban meglévő túlfizetése. Ez utóbbit hívjuk a nettó pótlékszámítás elvének, amely nem alkalmazható az adóhatóság által megállapított adóhiány után felszámított késedelmi pótlék vonatkozásában. A késedelmi pótlék mértéke minden naptári nap után – a késedelemkor, illetve esedékesség előtti igénybevételekor – érvényes jegybanki alapkamat kétszeresének háromszázhatvanötöd része. Vagyis a pótlék alapját meg kell szorozni a jegybanki alapkamat kétszeresének háromszázhatvanötöd részével, s a késedelem – illetve esedékesség előtti igénybevétele – naptári napjainak számával, hogy megkapjuk a fizetendő késedelmi pótlék összegét. Lényeges, hogy az adóhatóság ötezer forintot el nem érő késedelmi pótléket nem ír elő az adózó számára, illetve késedelmi pótlék után késedelmi pótlék felszámítására nincs mód.

A késedelmi pótlék kiszabásának van egy maximuma is, ugyanis adóhiány esetén az eredeti esedékességtől az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyv keltéig, legfeljebb három évre számítható fel késedelmi pótlék. Az adóhatóságot megilleti a mérlegelés lehetősége, hiszen kivételes méltánylást érdemlő körülmények fennállása esetén akár hivatalból, akár kérelemre mérsékelheti azon időintervallumot, amely után az adózónak késedelmipótlék-fizetési kötelezettsége áll fenn. Előbbire azonban nincs mód, ha adóhiány esetén az adóbírság mérséklésének sincs helye.

A tévesen felszámított késedelmi pótléket az adóhatóság köteles törölni, akár hivatalból, akár kérelemre.<sup>321</sup>

<sup>320</sup> Art. 206. §.

<sup>321</sup> Art. 206–210. §.

### *12.2.2. Az önellenőrzési pótlék*

Önellenőrzési pótlék fizetésére akkor köteles az adózó, ha önellenőrzési jogával élt, vagyis, amikor adóját vagy az általa igénybe vett költségvetési támogatás összegét helyesbíti. Ahogy a késedelmi pótléket, úgy az önellenőrzési pótléket is adónként, illetve költségvetési támogatásonként külön kell megállapítani. Az önellenőrzési pótlék alapja a bevallott és az önellenőrzés keretében helyesbített adó összegének különbsége, illetve a bevallott és helyesbített költségvetési támogatás összegének különbsége. Az önellenőrzési pótlék mértéke a késedelmi pótlék 50%-a, ha az adózó ugyanazon bevallást érintően ismételen él önellenőrzéssel, akkor a késedelmi pótlék 75%-a, amelyet a bevallás benyújtására előírt határidő leteltét követő első naptól az önellenőrzés benyújtásának napjáig kell felszámítani. A fizetendő önellenőrzési pótlék összegét tehát úgy kapjuk meg, ha vesszük a bevallott és az önellenőrzéssel helyesbített adó (költségvetési támogatás) különbségét, amit szorzunk a jegybanki alapkamat kétszerezésének háromszázhatvanötöd részével. Az így kapott eredményt megszorozzuk azon napok számával, amennyi nap a bevallásra nyitva álló határidő lejárt és az önellenőrzés napja között eltelt. A kapott eredmény 50%-a lesz az önellenőrzési pótlék összege, ha elsőként, a kapott eredmény 75%-a lesz a pótlék összege, ha ugyanarra az időszakra nézve ismételen élünk az önellenőrzés lehetőségével. Az önellenőrzési pótlék összegét az adózó állapítja meg, amelyet köteles a helyesbített bevallással egyidejűleg megfizetni.

Az adózónak nem kell önellenőrzési pótléket fizetnie, amennyiben a munkáltató vagy a kifizető késedelmes vagy hibás igazolása miatt kénytelen adóbevallását önellenőrzéssel helyesbíteni, valamint akkor sem, ha a munkáltató vagy kifizető a természetes személy hibás nyilatkozata miatt helyesbíti az elektronikus havi adó- és járulékbevallást.

Az adózó kérelmezheti az önellenőrzési pótlék mérséklését, illetve elengedését az adóhatóságtól, mely kérelemnek a hatóság akkor ad helyet, ha az adózó tévedését olyan körülmények bizonyításával menti ki, amelyek az adóbírság mérséklését, illetve kiszabásának mellőzését is megalapoznák.

Amennyiben az adózó él az önellenőrzés jogával, és a kapcsolódó önellenőrzési pótléket megfizeti, akkor mentesül az adóbírság és a mulasztási

bírság alól, valamint az önellenőrzés időpontjáig esedékes késedelmi pótlék megfizetése alól is.<sup>322</sup>

### **12.3. Vagyoni hátránnyal fenyegető represszív szankciók – a bírságok**

A vagyoni hátránnyal fenyegető szankciók másik csoportját az adójogban a bírságok jelentik. A bírságok két típusát lehet elkülöníteni: az adóbírságot és a mulasztási bírságot. Közös bennük, hogy mindkettő represszív és szubjektív szankció. Represszív, mert célja a jogsértő magatartás esetén kilátásba helyezett vagyoni hátrány segítségével egyrészt a jogsértő magatartás megtorlása, másrészt az adózó visszatartása a jövőbeli jogsértésektől. Szubjektív jellegű jogkövetkezmény, hisz kiszabása feltételezi az adózó felróható, vétkes magatartását.

#### *12.3.1. Az adóbírság*

Adóbírságot az adózónak adóhiány fennállása esetén kell fizetnie. De adóbírságot állapít meg az adóhatóság akkor is, ha az adózó jogosulatlanul nyújtott be támogatási, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési kérelmet vagy bevallást igénylésre, támogatásra, visszatérítésre. Az adóbírság alapja az adóhiány, illetve a jogosulatlanul igényelt összeg. Az adóbírság mértéke pedig a fennálló adóhiány (vagy a jogosulatlanul igényelt összeg) 50%-a fő szabály szerint. Az Art. kivételesen, a cselekmény súlyára való tekintettel, három esetben írja elő az előbbinél nagyobb mértékű – az adóhiány 200%-ával egyenlő – adóbírság kiszabását. Emelt mértékű adóbírságot szab ki az adóhatóság, ha az adóhiány:

- a bevétel eltitkolásával;
- hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával; vagy
- bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.<sup>323</sup>

<sup>322</sup> Art. 211–214. §.

<sup>323</sup> Art. 215. § (4) bek.

Adóhiánynak az adózó terhére megállapított adókülönbözlet minősül. Önadózás esetén csak akkor minősül adóhiánynak a fennálló adókülönbözlet, ha azt az esedékesség időpontjáig nem fizették be, költségvetési támogatások esetén pedig akkor, ha azt az esedékesség időpontját megelőzően igénybe vették. Amennyiben az adózó oldalán túlfizetés jelentkezik, az csak akkor vehető figyelembe, ha a túlfizetés már az ellenőrzés megkezdésének napján is fennállt.

Az adóbírság mellett az adóhatóság a késedelem idejére késedelmi pótlékot is kiszabhat. Az adóbírság nem érinti a késedelmi pótlék fizetésének kötelezettségét.

Ha a munkáltató, illetve a kifizető nem tesz eleget vagy nem törvény szerint tesz eleget a természetes személyt terhelő járulékok megállapításával, levonásával és bevallásával kapcsolatos kötelezettségének, akkor az adóhiányt, és az alapján az adóbírságot, valamint a késedelmi pótlékot az adóhatóság a munkáltató, illetve kifizető terhére állapítja meg. Kivéve ez alól azt az esetet, ha az adóhiány az adózó nem jogszerű nyilatkozatának következtében állt elő. Ha a munkáltató, kifizető előbbi kötelezettségeit (megállapítás, levonás, bevallás) a személyi jövedelemadóval összefüggésben nem teljesíti (vagy nem szabályszerűen teljesíti), akkor az adóhiányt az adóhatóság a természetes személy terhére, de az adóhiány alapján kiszabásra kerülő adóbírságot és késedelmi pótlékot a munkáltató (kifizető) terhére állapítja meg. Ha pedig a munkáltató (kifizető) az adóelőleget, járulékot levonta a természetes személytől, de a kapcsolódó bevallási kötelezettségét nem teljesítette, akkor az adóbírság és késedelmi pótlék mellett az adóhiányt is a munkáltató (kifizető) terhére állapítja meg az adóhatóság.

2018-tól kezdve van lehetősége az adózónak igénybe vennie a feltételes adóbírság kedvezményét. A kedvezmény igénybevételének két feltétele van. Egyrészt az adózónak le kell mondania az utólagos adómegállapításról szóló elsőfokú határozattal szembeni fellebbezési jogáról, másrészt a határozatban rögzített adókülönbözletet esedékességig meg kell fizetnie. A két feltétel teljesítése esetén az adózó mentesül a kiszabott adóbírság 50%-a alól.<sup>324</sup>

Adóbírság esetén megilleti az adóhatóságot a mérlegelés lehetősége, hisz kivételes méltánylást érdemlő körülmények fennállása esetén hivatalból, illetve kérelemre is mérsékelheti, illetve mellőzheti az adóbírság

<sup>324</sup> Art. 216. §.

kiszabását. Az adóhatóság a mérséklésről, illetve mellőzésről való döntésekor az ügy összes körülményeit köteles figyelembe venni, így például azt, hogy az adózó, annak képviselője, tagja, megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körütekintéssel járt-e el. Azonban az adóhatóság nem mérsékelheti, illetve engedheti el az adóbírságot, ha az adóhiány

- a bevétel eltitkolásával;
- hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával; valamint
- a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.<sup>325</sup>

### *12.3.2. A mulasztási bírság*

A vagyoni hátránnyal járó represszív szankciók másik típusa a mulasztási bírság. Mulasztási bírságot az adózó adófizetési kötelezettségen kívüli, egyéb adókötelezettség megsértése esetén köteles fizetni, ha azt vele szemben az adóhatóság kiszabja. Adókötelezettség megsértésének minősül a kötelezettség hibás, hiányos, valótlan adattartalommal történő, illetve késedelmes teljesítése, valamint a kötelezettség nem teljesítése is.

A mulasztási bírságnak van egy általános mértéke, amely alapján az adóhatóság a természetes személy adózót fő szabály szerint legfeljebb 200 ezer forintig, míg a nem természetes személy adózót fő szabály szerint maximum 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthat. Azonban a mulasztási bírság általános mértékéhez képest a jogsértés súlyától függően a jogszabály magasabb, illetve alacsonyabb összegű mulasztási bírság kiszabására is lehetőséget adhat, illetve kötelezettséget írhat elő az adóhatóság számára. Azaz van, amikor az adóhatóság mérlegelhet, hogy kiszab-e mulasztási bírságot vagy sem, s amennyiben kiszab, akkor mekkora összegű bírság fizetésére kötelezi az adózót. Az adóhatóság mérlegelési joga a bírság összegéről legtöbbször nem korlátlan, hisz van, hogy a kiszabható összeg felső (maximum) határát, máskor meg az alsó (minimum) határát rögzíti a jogalkotó. A maximumra lásd példaként a mulasztási bírság általános mértékére vonatkozó előírásokat. Más esetben az adóhatóság nem mérlegelhet, hogy kiszab-e mulasztási bírságot a jogsértő adózóval szemben, mert a törvény kötelezi őt a bírság

<sup>325</sup> Art. 219. § (3) bek.



kiszabására, legfeljebb arról dönthet a hatóság, hogy a törvény által meghatározott minimum, illetve maximum határig terjedően mekkora mértékű mulasztási bírsággal sújtja a jogsértő adózót.

Az általános mértékhez képest eltérő összegű mulasztási bírságot van, hogy a törvény tételesen határozza meg, s van, amikor százalékosan. Az utóbbira – a százalékos formában való meghatározásra – példa a munkáltató (kifizető) adólevonási, adóbeszedési kötelezettségének megsértése, amikor a munkáltató (kifizető) a beszedni, levonni, illetve megfizetni elmulasztott adó összegének 50%-át köteles mulasztási bírsággal megfizetni. Ilyen az igazolatlan eredetű áru forgalmazásának esete is. Ha az adózó igazolatlan eredetű árut forgalmaz, akkor terhére az adóhatóság az áru forgalmi értékének 40%-áig terjedő mulasztási bírságot szabhat ki, amely természetes személyek esetén legalább 200 ezer forint, nem természetes személy adózók esetén legalább 500 ezer forint.

Nézzünk néhány speciális jogsértést, amelyeket az Art. az általános mértékéhez képest alacsonyabb összegű mulasztási bírsággal sújt, tekintettel a jogsértések kisebb súlyára. Ilyen például az adózó bevallási, adatbejelentési, változásbejelentési, adatszolgáltatási, regisztrációs, illetve pénzforgalmi számlanyitási kötelezettségének nem teljesítése. E jogsértések esetén az adóhatóság először felhívja az adózót 15 napos határidő tűzésével a kötelezettség teljesítésére, s e határidő eredménytelen elteltét követően sújtja a természetes személy adózót 50 ezer forint, a nem természetes személy adózót 100 ezer forint mulasztási bírsággal.

Több példát találni arra, hogy a törvény, a jogsértés súlyára tekintettel, az általánoshoz képest magasabb összegű mulasztási bírság kiszabását rendel el. Ilyen az adószám hiányában folytatott adóköteles tevékenység esete, amikor is az adózót – akár természetes, akár nem természetes személy – mulasztási bírsággal kell sújtani, amelynek összege 1 millió forintig terjedhet. Hasonlóan kezeli az Art. azt a helyzetet is, amikor az adózó be nem jelentett foglalkoztatottat alkalmaz vagy alkalmazott, hisz az adóhatóság ekkor is köteles az adózóval szemben mulasztási bírságot kiszabni, amelynek összege maximum 1 millió forint lehet. Ha az adózó számla-, nyugtadási kötelezettségének nem tesz eleget, vagy a számlát, illetve nyugtát nem a tényleges ellenértékről állítja ki, vagy iratmegőrzési kötelezettségét nem teljesíti, akkor az adóhatóság mérlegelhet, hogy kiszab-e az adózóval szemben mulasztási bírságot; amennyiben az adóhatóság a bírság kiszabása mellett dönt, annak összege nem lehet több 1 millió forintnál. Különösen súlyos jogsértésnek számít a pénztárgéppel összefüggő szabályok megsértése.

Az adóhatóság köteles mulasztási bírságot kiszabni a pénztárgépet erre vonatkozó engedély hiányában forgalmazóval szemben. Ekkor a kiszabható mulasztási bírság legfeljebb 10 millió forint. A pénztárgép használatára kötelezett természetes személyt maximum 500 ezer forint, a nem természetes személy kötelezettet legfeljebb 1 millió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja az adóhatóság, ha a pénztárgép kötelező használatával, forgalmazásával, üzemeltetésével, szervizelésével kapcsolatos jogszabályi kötelezettségeit megszegi.<sup>326</sup>

Az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabása során figyelembe veszi – az adózó javára vagy terhére – az adózó joggyakorlatát, jogkövetési hajlandóságát; a jogellenes magatartás súlyát, időtartamát; valamint, hogy az adózó (képviselője, foglalkoztatottja, tagja, megbízottja) az adott helyzetben a tőle elvárható körülményekkel járt-e el. Előbbiek mérlegelése után dönt a mulasztás súlyával, illetve az adózási érdeksérelemmel arányos mulasztási bírság kiszabásáról, illetve ha arra lehetősége van, a bírság mellőzéséről.

Nincs helye mulasztási bírság kiszabásának késedelem esetén, ha az adózó kötelezettségének teljesítése mellett késedelmét kimenti, annak igazolásával, hogy úgy járt el, ahogy az adott helyzetben általában elvárható.<sup>327</sup> Nincs lehetőség mulasztási bírság kiszabására akkor sem, ha a jogszabálysértésnek az adóhatóság tudomására jutásától számítva egy év már eltelt. Ez utóbbi rendelkezés az ellenőrzések esetén feltárt jogsértésekre nem alkalmazható.<sup>328</sup>

## **12.4. Fizetési kötelezettséggel nem járó szankciók – az intézkedések**

Az Art. a vagyoni hátránnyal járó, azaz az adózó számára fizetési kötelezettséget jelentő szankciókon, vagyis a pótlékokon és bírságokon kívül, olyan jogkövetkezmények kilátásba helyezésével is törekszik távol tartani az adózót az adójogi jogsértésektől, amelyek direkt módon nem keletkeztetnek fizetési kötelezettséget. Az e csoportba tartozó jogkövetkezményeket átfogóan intézkedéseknek nevezzük, amelyek legtöbbször

<sup>326</sup> Art. 220–235. §.

<sup>327</sup> Art. 220. § (3) bek.

<sup>328</sup> Art. 238. §.

az adóhatóság által kiszabott mulasztási bírsághoz kapcsolódnak, utóbbi preventív hatásának erősítése végett. 2018-at megelőzően csupán három intézkedést (HALUSTYIK 2015, 178): az árukészlet lefoglalását, az üzletlezárást és az adószám törlését tartalmazta az Art. Azóta az adóhatóság által alkalmazható intézkedések listája két új eszközzel: a jármű visszatartásával és az áru hatósági felügyelet alá vonásával bővült.

### *12.4.1. A lefoglalás*

Az adóhatóság két esetben alkalmazhatja a lefoglalás intézkedését. Egyrészt akkor, ha az adózó bejelentéshez, cégjegyzéshez kötött vagy adóköteles tevékenységét adószám hiányában végzi. Ebben az esetben a mulasztási bírság kiszabása mellett az adóhatóság, a mulasztási bírság összegének mértékéig – annak biztosítékeként – lefoglalhatja a tevékenység eszközét, termék-előállítás esetén a tevékenység eredményét, illetve az árukészletet. Másrészt akkor is jogosult a lefoglalás eszközához folyamodni az adóhatóság, ha az adózó a termék közötti fuvarozásával kapcsolatos bejelentési kötelezettségét (EKÁER-bejelentés) nem szabályszerűen teljesíti. E második esetben is az adóhatóság a kiszabott mulasztási bírság mellett, a bírság összegéig, annak biztosítására lefoglalhatja a fuvarozott terméket.

A lefoglalásról az adóhatóság a mulasztási bírságot kiszabó határozatban rendelkezik. A lefoglalásról jegyzőkönyvet vesz fel, illetve jogosult a lefoglalt ingóságot zár alá venni, vagy az adózó költségére elszállíttatni és megőrizni. Fontos, hogy lefoglalást romlandó árura és élő állatra fogatnosítani nem lehet.

Amennyiben az adózó a rá kiszabott mulasztási bírságot a határozat közlésétől számított 15 napon belül nem fizeti meg, akkor az adóhatóság a biztosítékként lefoglalt árut a végrehajtás szabályai szerint értékesíti. Az értékesítés bevételeiből kerül rendezésre az adózóval szemben kirótt mulasztási bírság, más pótlékok és egyéb költségek. Az adózónak visszajár az értékesítés bevételeinek a mulasztási bírságot, pótlékokat és egyéb költségeket meghaladó része.<sup>329</sup>

<sup>329</sup> Art. 239–242. §.

### 12.4.2. Az üzletlezárás

Az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabása mellett jogosult pecséttel lezárni az adóköteles tevékenység céljára szolgáló helyiséget, amennyiben az adózó

- be nem jelentett alkalmazottat foglalkoztat vagy foglalkoztatott;
- olyan árut forgalmaz, amelynek eredete nem igazolt;
- ugyanazon üzlethelyiségben egy éven belül (az első ellenőrzéstől számítva) másodjára mulasztja el a számla-, illetve nyugtaadási kötelezettségét;
- megszegi a pénztárgép üzemeltetésével kapcsolatos, jogszabályban foglalt kötelezettségét.<sup>330</sup>

Amennyiben a fenti jogsértések valamelyikére elsőként derül fény, az üzletlezárás időtartama 12 nyitvatartási nap, azonban a mulasztás ismételt előfordulása esetén 30, illetve minden további esetben 60 nyitvatartási nap. Ha két egymást követő, ugyanolyan mulasztás között három év eltelt, az ismétlésre vonatkozó szabályok nem alkalmazhatók.

Az üzletlezárásról szóló hatósági határozattal szemben benyújtott fellebbezésnek halasztó hatálya nincs az intézkedés végrehajtására, valamint, ha az intézkedésből harmadik személynek kára származik, a kár megtérítésére az adózó köteles. Az adóhatóság a lezárás akadályozása esetén a rendőrség közreműködését veheti igénybe.

Két esetben nincs mód az üzletlezárás intézkedésének alkalmazására. Egyrészt, ha a helyiség az adózó lakásában vagy a lakástól műszakilag nem elkülönített helyiségcsoporton belül található. Másrészt akkor, ha a lezárás alapszükséglet vagy olyan szolgáltatás iránti igény kielégítését akadályozza, amely más módon nem érhető el a településen.<sup>331</sup>

### 12.4.3. Az adószám törlése

Az adóhatóság abban az esetben törli az adózó adószámát, ha

- a) az adóhatóság az adózó székhelyén végzett helyszíni eljárás során tudomást szerez arról, hogy az adózó a székhelyén nem található;

<sup>330</sup> Art. 245. § (1) bek.

<sup>331</sup> Art. 245. §.

- b) az adózónak postai úton, hivatalos iratként kézbesített adóhatósági irat két egymást követő alkalommal érkezik vissza az adóhatósághoz a címzett ismeretlensége vagy a megfelelő levélszekrény hiánya miatt;
- c) az adózó bejelentett székhelyének címe nem valós;
- d) az adózó az adóhatóság felszólítása ellenére sem jelentett be megfelelő szervezeti képviselőt;
- e) az adózó által bejelentett szervezeti képviselő nem valós személy;
- f) a támogató azt kezdeményezi a költségvetési támogatás jogosulatlan igénybevétele, jogszabálysértő vagy nem rendeltetésszerű felhasználása esetén;
- g) az adózó áfáról teljesítendő összesítő nyilatkozattételi vagy havi adó-és járulékbevallási kötelezettségének az adóhatóság felszólítására sem tesz eleget a törvényi határidőtől számított egy éven belül.<sup>332</sup>

Az állami adó- és vámhatóság az adószám törléséről határozattal dönt. Ha az adózó közösségi adószámmal is rendelkezik, akkor az adószámmal egyidejűleg az adóhatóság a közösségi adószámot is törli. Az adóhatóság értesíti a cégbíróságot, az egyéni vállalkozók nyilvántartását vezető szervezetet vagy az adózó nyilvántartását vezető más szervezetet az adószám törlését elrendelő határozatáról és annak véglegessé válásának időpontjáról.

Amennyiben egy adózó adószámát a *c)*, *d)*, *e)* pontokban foglalt okok valamelyikére tekintettel törölte az adóhatóság, részére adószám a későbbiekben nem állapítható meg. Minden más esetben, ha az adózó az adószámának törlését követően kíván adóköteles tevékenységet folytatni, akkor az ahhoz szükséges adószám megállapítását közvetlenül az állami adó- és vámhatóságtól kell kérnie.<sup>333</sup>

#### 12.4.4. A jármű visszatartása

Ha az adóhatóság az adózóval szemben a hatósági zár megőrzési kötelezettség megsértése miatt szab ki mulasztási bírságot, akkor a kiszabott bírság, illetve pénzkövetelés megfizetésének biztosítékául, annak

<sup>332</sup> Art. 246. § (1) bek.

<sup>333</sup> Art. 246. §.

megfizetéséig a fuvarozás eszközét az adóhatóság visszatarthatja. A jármű nem tartható vissza, ha:

- az romlandó árut, illetve élő állatot szállító fuvarszköz;
- a bírságfizetésre kötelezett rendelkezik magyarországi székhellyel, lakóhellyel, szokásos tartózkodási hellyel és a NAV által kiadott adószámmal, illetve adóazonosító jellel;
- a bírságfizetési kötelezettség teljesítéséért pénzügyi intézmény kezességet, garanciát vállal, és ezt a tényt a bírságfizetésre kötelezett hitelt érdemlően igazolja;
- a bírságfizetési kötelezettséget átvállalja valamely belföldön bejegyzett, adószámmal rendelkező szervezet, és ezt a bírságfizetésre kötelezett hitelt érdemlően igazolja.<sup>334</sup>

A fenti jogkövetkezmény alkalmazható külföldi fuvarozóval szemben akkor is, ha az a NAV által felhelyezett hatósági zár NAV által történő levételét akadályozza.

#### *12.4.5. Az áru hatósági felügyelet alá vonása*

Amennyiben az adóhatóság helyszíni ellenőrzés során olyan árut talál, amelynek eredetéről, beszerzésének körülményeiről, a tulajdonosának kilétéről vagy a rendeltetési hely megfelelőségéről hitelt érdemlő irat az ellenőrzés időpontjában nem áll rendelkezésre, akkor az árut hatósági felügyelet alá vonja. A hatósági felügyelet alá vonásról az adóhatóság végzéssel dönt, amellyel szemben az adózó, illetve az, akinek a hatósági felügyelet alá vonás jogát, jogos érdekét érinti, kifogást nyújthat be az intézkedéstől számított nyolc napig. A kifogásnak halasztó hatálya nincs az intézkedés végrehajtására.

A hatósági felügyelet alá vonás az áru zár alá vételével vagy annak a NAV által fenntartott, illetve a NAV által kijelölt raktárba történő elszállításával, betárolásával valósul meg.

A hatósági felügyelet alá vonásról szóló végzést az adóhatóság hirdetményi úton is közli. Amennyiben a közléstől számított 15 napon belül jelentkezik olyan személy, aki a hatósági felügyelet alá vont áru feletti rendelkezési jogát kétséget kizáróan igazolja, számára az adóhatóság

<sup>334</sup> Art. 243. § (2) bek.

az árut – a kapcsolódó költség és bírság teljesítését követően – kiadja. Amennyiben 15 napon belül nem jelentkezik olyan személy az áruért, aki rendelkezési jogát kétséget kizáróan igazolni tudná, az adóhatóság az árut a végrehajtás szabályai szerint értékesíti.

Ha az áru feletti rendelkezési jogát igazolni képes személy a hirdetmény közzétételét követő 15 napon túl jelentkezik, s az áru értékesítése már megtörtént, akkor az áru értékesítéséből befolyt vételárat – a költségek és a bírság levonását követően – az adóhatóság előbbi személynek kiadja. Az értékesítésből befolyt ellenérték után az államot kamatfizetési kötelezettség nem terheli. Amennyiben a hirdetményi közlést követő öt éven belül senki nem jelentkezik az áruért, akkor az áru értékesítéséből befolyt vételár az államra száll.<sup>335</sup>

\*\*\*

A 2017 végén újragondolt adójogi szabályozás fundamentális átalakítást nem hajtott végre az Art.-ban foglalt adójogi szankciók rendszerén, hisz 2018-ban is két reparatív jellegű pótlék: késedelmi pótlék, önellenőrzési pótlék; és két represszív jellegű bírság: adóbírság és mulasztási bírság kiszabása lehetséges. A fizetési kötelezettséget közvetlenül nem keletkeztető intézkedések köre azonban bővült, hisz az idei év elejétől kezdve az adóhatóság a jármű visszatartását és az áru hatósági felügyelet alá vonását is elrendelheti intézkedésként az adószám törlése, az üzletlezárás, illetve a lefoglalás mellett. Lényeges változás továbbá, hogy törvényi szinten kimondta a jogalkotó, hogy az adózóval szemben jogkövetkezménynek helye nincs, ha az adózó az adóhatóság honlapján erre a célra létrehozott felületen közzétett tájékoztatóban foglaltak szerint járt el, ám az adóhiány megfizetése alól az adózó előbbi esetben sem mentesül.<sup>336</sup>

## 12.5. Vissza az esethez

A természetes személy adózó önellenőrzési pótlék fizetésére köteles, hisz még az adóellenőrzés megkezdését megelőzően felismerte tévedését, s élt az önellenőrzés jogával. Megbízási jogviszonyból származó

<sup>335</sup> Art. 244. §.

<sup>336</sup> Art. 247. §.

bevétele 1 millió forint volt. Mivel költségek elszámolásáról a feladat nem ír, így a bevétel 90%-a tekinthető jövedelemnek a hatályos személyi jövedelemadóról szóló törvény értelmében, amely jövedelem után 15% személyi jövedelemadót köteles az adózó fizetni. Ha feltételezzük, hogy adókedvezmény igénybevételére nincs módja e jövedelem után, akkor a 900 ezer forintos jövedelme után 135 ezer forint adót köteles utólag befizetni az adóhatóságnak. Az adóhátralék mellett az önellenőrzési pótlékot is meg kell fizetnie, amely egyenlő a bevallani, illetve megfizetni elmulasztott adó után fizetendő késedelmi pótlék 50%-ával. A késedelmi pótlék s abból az önellenőrzési pótlék kiszámításához a következő adatokra van szükségünk:

- adókülönbözet: 135 ezer forint,
- jegybanki alapkamat: 0,9%,
- késedelem hossza: 26 naptári nap.

A számítás:

$$\left[ \frac{135\,000 \times (2 \times 0,9)}{365} \times 26 \right] \times 0,5 = 8655 \text{ Ft}$$

Az önellenőrzési pótlék összege 8655 forint. Az adózó az önellenőrzési pótlék megfizetésével mentesül az adóbírság, a mulasztási bírság és az önellenőrzés időpontjáig a késedelmi pótlék megfizetése alól is.

\*\*\*

A Kuckó Kft.-vel szemben az adóhatóság mulasztási bírságot szabhat ki a pénztárgéppel összefüggő üzemeltetési kötelezettségek megsértése miatt. A mulasztási bírság összege legfeljebb 1 millió forint lehet, lévén az adózó nem természetes személy.

Amennyiben a kft.-én kívül más kereskedés is működik a településen, ahonnan a település lakói alapvető szükségleteiket kielégíthetik, akkor a kft.-vel szemben üzletlezárás elrendelésére is sor kerülhet. Abban az esetben azonban, ha a Kuckó Kft. az egyetlen kereskedés a településen, így a településen élők alapvető szükségleteiket máshonnan nem tudnák kielégíteni, akkor a kft.-vel szemben üzletlezárás intézkedésének helye nincs.

\*\*\*



Az Uczkatrans Bt. esetén az adóhatóság adóhiányt állapított meg az ellenőrzés során. A bt.-vel szemben adóbírság kiszabásának van helye. Az adóbírság mértéke az adóhiány 50%-a, azaz 600 ezer forint. Amennyiben az adóhiány a bevétel eltitkolásával vagy hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, illetve előbbiek hamisításával vagy megsemmisítésével függ össze, akkor a fizetendő adóbírság az adóhiány 200%-a. Az adóbírság mellett az adóhatóság késedelmi pótlékot is megállapíthat az adózó terhére.

## 12.6. Önellenőrző kérdések

- Milyen adójogi szankciókat ismer?
- Hogyan csoportosíthatók az adójogi szankciók?
- Mikor köteles az adózó késedelmi pótlékot fizetni? Hogyan számítjuk a késedelmi pótlék összegét?
- Mikor szab ki az adóhatóság adóbírságot?
- Mi a különbség az adóbírság és a mulasztási bírság között?
- Milyen intézkedések léteznek jelenleg az adóigazgatási eljárásban? Mutassa be ezek lényegét!

## 12.7. Érdekességek

- A Nemzeti Adó- és Vámhivatal által kiadott 3005/2017. útmutató az állami adó- és vámhatóságnak az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény alapján történő bírságolási gyakorlatáról. Elérhető: [www.nav.gov.hu/data/cms433922/3005\\_2017.pdf](http://www.nav.gov.hu/data/cms433922/3005_2017.pdf) (Letöltve: 2018. 04. 18.)
- 48/2013. (XI. 15.) NGM rendelet a pénztárgépek műszaki követelményeiről, a nyugtakibocsátásra szolgáló pénztárgépek forgalmazásáról, használatáról és szervizeléséről, valamint a pénztárgéppel rögzített adatok adóhatóság felé történő szolgáltatásáról.
- ERDŐS Éva – MAJOROS Tünde (2017): A vezető tisztségviselő adójogi felelőssége. *Publicationes Universitatis Miskolcensis. Sectio Juridica et Politica*, Tomus 35. 101–118. Elérhető: [www.matarka.hu/koz/ISSN\\_0866-6032/tomus\\_35\\_2017/ISSN\\_0866-6032\\_tomus\\_35\\_2017\\_101-118.pdf](http://www.matarka.hu/koz/ISSN_0866-6032/tomus_35_2017/ISSN_0866-6032_tomus_35_2017_101-118.pdf) (Letöltve: 2018. 04. 19.)

- Pótlékszámító segédprogram. Elérhető a NAV honlapján: <https://nav.gov.hu/nav/szolgaltatasok/kalkulatorok/potlekszamitas> (Letöltve: 2018. 04. 19.)

## **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