

JOGI FÓRUM PUBLIKÁCIÓ

Az adózási együttműködési kötelezettségről

Szerző:

dr. Balla Orsolya

Miskolc, 2017. július

Jelen tanulmányt a Kúria Kfv.I.35.796/2015. szám¹ alatt hozott eseti döntése hívta életre. Az ítélet lényege szerint az adózó az adóeljárás során minden jogilag megengedett eszközzel - idézésre történő távolmaradás kimentése, majd az adóhatóság előtti meg nem jelenés, sorozatban elfogultsági kifogások előterjesztése - akadályozhatja az adóhatóság munkáját, ugyanakkor az együttműködés hiányából eredő adójogilag kimutatható hátrányt neki kell viselnie. Annak előrebocsátása mellett, hogy az ítélet tartalmával - legalábbis részben - magunk is egyetérthetünk, kérdésként vetődhet fel a Kúria által hivatkozott együttműködési kötelezettség mibenléte, annak elemei, ellenpárjaként az adóeljárásban sokszor tapasztalható ellenőrzés akadályozására irányuló egyes cselekmények szankcionálhatósága. A jogintézményt a törvényi szabályozás ismertetése mellett a bírói joggyakorlatból kiragadott példákkal is megvilágítjuk; egyebekben kitérünk az adóvizsgálat szándékos hátráltatását és elhúzását célzó gyakorlati magatartásformákra is.

I. Az adókötelezettségekről általában

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) értelmében az adóztatás rendszere az önadózásra épül, vagyis az adóalanynak kell tisztában lennie a vonatkozó jogszabályokkal; az adókötelezettség időbeli teljesítése feltételeinek megteremtése - egyben az esetleges mulasztás következményeinek a viselése - adózó felelőssége és kockázata. A törvény nemcsak a szándékos, hanem a gondatlan mulasztást is szankcionálni rendeli; az adóalanynak a vétkességtől függetlenül objektív a felelőssége abban, hogy a tevékenysége során az előírásoknak megfeleljen. Az Art. 14. § (1) bekezdésének a)-i) pontjai sorolják fel az adókötelezettségeket. Ezek szerint az adózó az adó és a költségvetési támogatás megállapítása, megfizetése (kiutalása) érdekében köteles jogszabályban vagy e törvényben előírt: bejelentésre, nyilatkozattételre, adómegállapításra, bevallásra, adófizetésre és adóelőleg fizetésére, bizonylat kiállítására és megőrzésére, nyilvántartás vezetésére (könyvvezetésre), adatszolgáltatásra, adólevonásra, adóbeszedésre, pénzforgalmi számlanyitásra (együttesen: adókötelezettség]. Az előzőekben hivatkoztak a jellegüknél fogva elsődlegesen egy adóellenőrzés keretein kívül kötelező magatartásformákat szabályozzák.

¹ AVÉ 2016/13-14.

Fentiek ellenben szoros összefüggésben állnak az adóhatóság feladat- és hatáskörével is, mely leginkább az ellenőrzés lefolytatásában testesül meg. Az ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása. Az ellenőrzés során az adóhatóság feltárja és bizonyítja azokat a tényeket, körülményeket, adatokat, amelyek megalapozzák a jogsértés és a joggal való visszaélés megállapítását, és az ezek miatt indított hatósági eljárást.² Az adóhatóság a jogosultságait értelemszerűen csak az adóalany együttműködése esetén tudja biztosítani; maga a szabályozás is a felek közötti közvetlen és az eljárást segítő kontaktusra épít. Ezt általános jelleggel az Art. is rögzíti a rendeltetésszerű joggyakorlás alapkövetelményének előírásával. A törvény 1. § (2) bekezdése értelmében az adózó és az adóhatóság e törvénynek és más törvényeknek megfelelően gyakorolhatja jogait és teljesíti kötelezettségeit. A jogszabályhely (5) bekezdése rögzíti azt is, hogy az adóhatóság az adózónak a törvények megtartásához szükséges tájékoztatást megadja, az adóbevallás, az adóbefizetés rendjét vele megismerteti, az adózót jogainak érvényesítésére figyelmezteti. Az adózó köteles a jogait jóhiszeműen gyakorolni és elősegíteni az adóhatóság feladatainak végrehajtását. Az Art. rendelkezésein kívül a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) szabályai is előírják az ügyfél együttműködési kötelezettségét. A Ket. 6. § (1) bekezdése kimondja, hogy a közigazgatási hatósági eljárásban az ügyfél köteles jóhiszeműen eljárni. Ugyanezen jogszabályhely (2) bekezdése értelmében az ügyfél magatartása nem irányulhat a hatóság megtévesztésére vagy a döntéshozatal, illetve a végrehajtás indokolatlan késleltetésére. Az ügyfél jóhiszeműségét az eljárásban vélelmezni kell, a rosszhiszeműség bizonyítása a hatóságot terheli. A hivatkozott törvényi rendelkezések értelmében tehát egyértelműen megállapítható, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás az adóalanyon kívül a hatósággal szemben is megfogalmazott jogszabályi kötelezettség.

Az Art. 99. § (1) bekezdése rögzíti, hogy az adózó köteles az adóhatósággal az ellenőrzés során együttműködni, az ellenőrzés feltételeit a helyszíni ellenőrzés alkalmával biztosítani. Az együttműködés teljesítésében megnyilvánuló komplex cselekményeket - értsd kötelezettségeket - az ellenőrzéstípus keretei jelölik ki, mely magatartásformák jellemzően az alábbiak: iratátadás, iratpótlás, idézésre történő személyes megjelenés, nyilatkozattétel.

² Art. 86. § (1) bekezdése.

II. Az iratátadási kötelezettség

Fenti kötelezettség lényegében az Art. 95. § (1) bekezdéséből fakad, ez alapján az ellenőrzést az adóhatóság az adó, a költségvetési támogatás alapjának összegének megállapításához szükséges iratok, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások - ideértve az elektronikusan tárolt adatokat is -, az adózó által a könyvei, nyilvántartásai vezetéséhez, valamint a bizonylatok feldolgozásához alkalmazott szoftverek, informatikai rendszerek, számítások és egyéb tények, adatok, körülmények megvizsgálásával folytatja le. A jogszabályhely (3) bekezdése értelmében az adózó az iratokat és az adózással összefüggő, elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátja, illetve az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését biztosítja. Az ellenőrzés során az adózó és alkalmazottja az adóhatóság részére az ellenőrzéshez szükséges felvilágosítást megadja. Nem kötelezhető az adózó olyan nyilvántartás, összesítés (számítás) elkészítésére, amelyet jogszabály nem ír elő.

Az adózónak az adókötelezettségeiből [jelen fejezetre szűkítve Art. 14. § (1) bekezdésének e)-f) pontjai] fakadóan rendelkeznie kell azokkal az iratokkal (könyvelés, analitikák, kimenő-bejövő számlák, nyilvántartások, bankszámlakivonatok), amelyek alapbizonylati jellegükből kifolyólag lehetővé teszik az adókötelezettség ellenőrzését. Az iratátadási kötelezettség teljesíthetőségének kérdéskörét azonban nyilvánvalóan megelőzi az iratmegőrzési kötelezettség. E körben az Art., valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv. törvény) ad részletes szabályozást az egyes dokumentumok őrzési határidejével kapcsolatban. Az Art. 47. § (3) bekezdése értelmében az iratokat az adózónak a nyilvántartás módjától függetlenül az adó megállapításához való jog elévüléséig, a halasztott adó esetén a halasztott adó esedékessége naptári évének utolsó napjától számított 5 évig kell megőriznie. A Számv. törvény meghatározott iratfajtákra - üzleti évről készített beszámoló és üzleti jelentés, leltár, értékelés, főkönyvi kivonat, naplófőkönyv, egyéb nyilvántartás, illetve a könyvviteli elszámolást közvetlenül és közvetetten alátámasztó számviteli bizonylatok - szigorúbb, 8 éves iratmegőrzési időt ír elő [Számv. törvény 169. § (1)-(2) bekezdései].

Az iratmegőrzési - ezzel szoros összefüggésben az iratátadási - kötelezettség elmaradásának jogkövetkezményeit a törvény az adózóra telepíti. Az „átlagos” adózói magatartás abban nyilvánul

meg, hogy az adózó megőrzi az iratait, adóbevallást nyújt be, az ellenőrzésnél felhívásra az iratait rendelkezésre bocsátja, nyilatkozatot tesz. Abban az esetben, ha az adózó az iratait nem őrizte meg, nem csatolja vagy azok egyéb okból alkalmatlanok az ellenőrzés lefolytatására, akkor az adóhatóság becslési eljárást alkalmaz [Art. 108-110. §-ai. Kúria Kfv.I.35.234/2015/6.]. Az Art. 118. § (1) bekezdése értelmében az adóhatóság elsősorban az adózónál fellelhető iratok vizsgálatával ellenőrzi, hogy az adózó eleget tett-e a törvényekben előírt egyes adókötelezettségeinek, azokat határidőben, illetőleg az adó megállapítására, bevallására és megfizetésére alkalmas módon teljesíti-e. Jóllehet fentiek az egyes adókötelezettségek ellenőrzése revízió típus körében kerültek rögzítésre, értelemszerűen a bevallások utólagos ellenőrzésének vizsgálatára irányuló vizsgálatra is irányadóak. Az Art. 47. § (1)-(2) bekezdései kimondják, hogy a 44. § (1) bekezdésében felsorolt iratokat - a jogszabályban előírt bizonylatot, könyvet, nyilvántartást, ideértve a gépi adathordozón rögzített elektronikus adatokat, információkat is - az ezek vezetésére kötelezett adózó az adóhatósághoz bejelentett helyen köteles őrizni. Az iratokat a könyvelés, feldolgozás időtartamára más helyre lehet továbbítani, az adóhatóság felhívására azonban azokat 3 munkanapon belül be kell mutatni. Fenti szabályozás amiatt bír relevanciával, mert az adó alapját számszakilag helytállóan a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások alapján lehet megállapítani. A jogszabály csak azon szabályokat rögzíti, amelyek az adóalap, az adómentesség, az adókedvezmény, az adó, a költségvetési támogatás megállapítása végett a Számv. törvény szerinti általános előírásokhoz képest sajátosak. A nyilvántartásoknak is bizonylatokon kell alapulnia. Az adóbevallás ugyanis „csak” egy formanyomtatvány; az adóalany azonosításához, az adóalap és -összeg, a mentességek, a kedvezmények megállapításához szükséges adatokat tartalmazza (Art. 31. §-a), ezen teljesíti az adózó a bevallási kötelezettségét. Az adólevonási jog gyakorlásának³ alapbizonylata ezért nem az adóbevallás, hanem a számla, amelyben foglaltakat további okiratok (könyvelés, szerződés, teljesítés igazolás) támasztják alá [Kúria Kfv.V.35.479/2015.]. A Kúria ezen eseti döntésében rámutatott továbbá arra is, hogy amennyiben az adózó nem rendelkezik könyveléssel, nyilvántartással, az adóhatóság nincs abban a helyzetben, hogy tényleges, tételes ellenőrzést végezzen, bevallási időszakonként megállapítást tehessen akár az adózó terhére, akár javára még abban az esetben sem, ha a bizonylatok a rendelkezésére állnak. Erre tekintettel érdemi ellenőrzési cselekmény sem végezhető; analitika, főkönyvi kartonok hiányában nem állapítható meg, hogy mely bizonylatok

³ Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa. törvény) 119. § (1) bekezdése, a 120. § a) pontja és a 127. § (1) bekezdésének a) pontja.

adattartalma került bevallásra. Az Art. előírásai az iratok rendelkezésre bocsátását a vizsgálat által kijelölt időpontban kötelező jelleggel írják elő, melynek teljesítéséhez feltételeket az adóalany nem támaszthat. Az együttműködési kötelezettség körében adózó az Art. 95. § (1)-(3) bekezdései alapján nemcsak a Számv. törvény szerinti alapbizonylatai, hanem az adóhatóság által kért és hiányolt valamennyi dokumentum átadására is köteles.⁴ Az iratok adóhatóság rendelkezésére történő bocsátása az adóalanyt attól függetlenül terheli, hogy egyes iratok más adózók vizsgálata során az adóhatóság által is beszerezhető, avagy hivatalból rendelkezésre állhatnak.⁵

Több esetben adójogilag releváns iratok átadására csak a revíziós jegyzőkönyvre [Art. 104. § (1) bekezdése] tett észrevétellel együtt kerül sor, melynek eredményeként az adóhatóságnak jogosultsága van kiegészítő ellenőrzés elrendelésére [Art. 104. § (4) bekezdése]. Hangsúlyozni kell azonban, hogy a végzéssel elrendelt kiegészítő ellenőrzés nem jelenti egyenesen azt, hogy az adóvizsgálat általános jelleggel és korlátlanul folytatható tovább. Egzaktnak meg kell jelölni a kiegészítő ellenőrzés kereteit, melyhez az adóhatóság kötve van. Azon kérdéskörökre, melyekre vonatkozóan nem kerül elrendelésre a kiegészítő ellenőrzés, az annak alapján hozott megállapítás sem terjedhet ki; csak és kizárólag az észrevételben foglaltak kapcsán lehet tovább vizsgálandó. Jelentőséggel bír tehát az, hogy a adóhatóság mire rendelt el a kiegészítő ellenőrzést [Kúria Kfv.I.35.138/2016.]. Ezen ítéletében a Kúria hangsúlyozta azt is, hogy a kiegészítő ellenőrzés elrendelésére az Art. hivatkozott szakasza szerint nemcsak adózói észrevétel okán, hanem hivatalból is van lehetőség. Amennyiben az adóhatóság az észrevételen kívül más kérdésekben is folytatni kívánja az adóvizsgálatot, akkor a hivatalból történő kiegészítő ellenőrzésről külön végzésben kell rendelkezni, vagy az észrevétel alapján hozott végzésbe ezt is bele kell foglalni.

Az adóvizsgálat során számos alkalommal hivatkoznak az adózók az iratanyag teljes vagy részleges hiányára, ennek magyarázatára (gépjárműfeltörés során ellopták, pince beázás során tönkrement, elvált feleség bosszúból elégette stb.) csak a fantázia szab határokat. Azt kell hangsúlyozni, hogy amennyiben az adóalany az iratok hiányának okát valamely, az érdekkörén kívül álló - általa vis maiorként nevesített - körülményben jelöli meg, vizsgálni kell a hivatkozott körülménynek a jellegét, vagyis az egyrészt önmagában elháríthatatlan külső oknak tekintendő-e, amellyel szemben eleve nem

⁴ Az adózót az iratbemutatói kötelezettség alól nem mentesítheti az a tény, hogy az iratanyagot saját döntése alapján külföldön őrzi (Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.523/2009/5.; Baranya Megyei Bíróság 6.K.20.304/2009/4.).

⁵ Kúria Kfv.V.35.104/2013/6.

állt fenn a védekezés, az elhárítás lehetősége, másrészt azt is, hogy a külső ok - még ha abszolút és ellenállhatatlan jellegéből fakadóan önmagában vis maiornak tekinthető - és a bizonylatok hiánya között van-e és milyen ok-okozati összefüggés, vagyis az irathiany mennyiben eredeztethető a vis maior jellegű esemény bekövetkeztéből. A vis maior jogi értelemben egy ellenállhatatlan erő, amely egy olyan mértékű eseményt jelent, amelynek egyetlen ember sem tud ellenállni, abszolút jellege miatt senki sem tud elhárítani. Az elháríthatatlanság akkor állapítható meg, ha a technikai fejlettségi szintjére és a gazdaság teherbíró képességére figyelemmel objektíve nincs vele szemben védekezési lehetőség (1369/B/2007. AB határozat).⁶

Az iratmegőrzési kötelezettség szankcióját az Art. 172. § (20a) bekezdése rögzíti, miszerint adózó 1.000.000 Ft-ig terjedő mulasztási bírsággal sújtható, ha iratmegőrzési kötelezettségének nem tesz eleget. Amennyiben az adózó iratmegőrzési kötelezettségének a nyomdai úton előállított számla, nyugta megőrzésének elmulasztásával nem tesz eleget, függetlenül attól, hogy a számla, illetve nyugta felhasználása ténylegesen megtörtént-e, a kiszabható mulasztási bírság összege magánszemély esetén 200.000 Ft, más adózó esetében 500.000 Ft és a hiányzó számlák, illetve nyugták számának szorzata által meghatározott összegig terjedhet. Hangsúlyozni kell, hogy az iratmegőrzési kötelezettség olyan jogszabályi előírás, melynek teljesítése előfeltétele számos adójogi következmény érvényesítésének és érvényesülésének, ezért kívánja a törvény külön szankció kilátásba helyezésével kikényszeríteni. Ezt a bírósági joggyakorlat is alátámasztja; a cég ügyvezetőjétől általában elvárható mércéhez képest elfogadhatatlan a kiadások és a bevételek bizonylatolásának hiánya, a számviteli elvek figyelmen kívül hagyása, valamint az iratmegőrzési kötelezettség megsértése. Az ügyvezető kártérítési felelősségének kimentése körében a saját számviteli, adózási szabályokat megsértő eljárására sikeresen nem hivatkozhat.⁷

III. Az iratpótlási kötelezettség

Az adózási iratok rendezetlenségével - ellenőrzésre való alkalmatlanságával - összefüggésben az Art. 95. § (4) bekezdése ad iránymutatást. Ezen jogszabályhely szerint amennyiben az adózó iratai hiányosak vagy rendezetlenek, illetve nyilvántartásai pontatlanok vagy hiányosak és így az

⁶ A bírósági gyakorlat konzekvens a tekintetben, hogy a vis maior körébe nem tartozik bele a lopással okozott kár. Legfelsőbb Bíróság - Kúria - Kfv.I.35.204/2005., Kfv.I.35.091/2014.

⁷ Szegedi Ítéletábla Gf.I.30.337/2010., Gf.I.30.310/2011., Fővárosi Ítéletábla 15.Gf.40.377/2008/5.

adókötelezettség megállapítására alkalmatlanok, az adóhatóság megfelelő határidő tűzésével kötelezi adózót, hogy iratait, nyilvántartásait a jogszabályokban foglalt előírásoknak megfelelően rendezze, pótolja, illetőleg javítsa. A felhívás postára adásától, vagy átadásától a kötelezettség teljesítéséig, a kötelezettség elmulasztása esetén a felhívásban kitűzött határidő utolsó napjáig eltelt időtartamot az ellenőrzés határidejének számításánál figyelmen kívül kell hagyni. Az adóhatóság a szünetelés időtartama alatt az ellenőrzést folytathatja. Ezen időtartam a revízió idejéből tehát kvázi „kieső időként” veendő figyelembe.

Az adózási iratok ellenőrzésre alkalmas - avagy alkalmatlan - volta abban az esetben derülhet ki, amikor az adott dokumentumok már ténylegesen az adóhatóság birtokába kerültek. Ellenben nem az adóhatóság feladata, hogy az iratokat rendezze, ez a jogszabály szerint az adóalanyt terheli. Ilyen esetekben az adóhatóság fenti kötelezettsége teljesítésére az adóalanyt végzéssel (Art. 123. §-a) megfelelő határidő - jellemzően 30 nap - tűzésével hívja fel; a hatóságot terheli ugyanis a tényállás felderítésének kötelezettsége [Art. 97. § (4)-(5) bekezdései], melynek részét képezi az iratoknak az adózótól történő beszerzése, legalábbis ennek megkísérlése.⁸ Szükségesnek tartom ellenben megjegyezni, hogy az adóhatóságot terhelő fenti kötelezettség nem parttalan, az azokra a releváns tényállási elemekre kell, hogy kiterjedjen, melyek alapján megítélhető az ügyben hozott döntés megalapozottsága és jogszerűsége. Ezt támasztja alá az adóeljáráásban mögöttes jogszabályként alkalmazandó Ket. 50. § (1) bekezdése is. [Ugyanakkor a tényállás kiegészítésére a másodfokú adóhatóság mérlegelésétől függően a jogorvoslati szakban is van lehetőség (Art. 121. §-a). Amennyiben a felettes szerv maga folytat le bizonyítási eljárást, akkor élhet az ellenőrzés során alkalmazandó bizonyítással, erre az Art. 100. § (4) bekezdése lesz irányadó.⁹].

A Kúria által képviselt joggyakorlat szerint a tényállás és a bizonyítékok szoros kapcsolatban állnak egymással; a hatóság ugyanis csak bizonyított, a valósággal egyező tények, körülmények, adatok együtteséből állapíthatja meg a tényállást, amelyet ütköztetnie kell az adott ügyre irányadó jogszabályokkal. A közigazgatási hatóság az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékeli, döntését valóság-hű tényállásra alapozza [Ket. 2. § (3) bekezdése]. Azt, hogy mely tényt mi alapján minősített bizonyítottnak a

⁸ Kúria Kfv.V.35.302/2011.; Kfv.I.35.797/2012/5.; Kfv.VI.35.064/2013/10.; Kfv.V.35/012/2014.

⁹ Kúria Kfv.I.35.631/2012/5.

hatóság, a határozatában fel kell tüntetni, ahogyan a bizonyítékok értékelését is. Ugyanakkor ez többletkötelezettséget is jelent; a döntést olyan bizonyítékokra lehet alapítani, amelyek kétséget kizáróan felismerhetők, beazonosíthatók, nemcsak arra vonatkozóan, hogy milyen fajtájúak, tárgyúak, hanem abban a körben is, hogy milyen eljárás alapján kerültek az adóhatósághoz, azokat „ki-mikor-hol-hogyan” szerezte be. Az Art. VII. fejezetben „Ellenőrzés” címszó alatt, a Ket. „Elsőfokú eljárás” cím III. fejezetében szabályozza a bizonyítási eljárást, a bizonyítékok beszerzésének rendjét. Csak ezen előírások maradéktalan megtartásával, jogszerűen beszerzett bizonyítékokra alapítható ügydöntő tényállás, amely megköveteli, hogy a bizonyítékok beszerzése módjának, idejének, helyének az adott ügy irataiból megállapíthatóknak kell lennie. Az adóalanyok csak alakilag és tartalmában hiteles, ellenőrizhető bizonyítékokkal igazolhatják állításait, ez azonban a hatósággal szembeni követelmény is; a tisztességes eljárás elemét képező „fegyveregyenlőség elve” a bizonyítékok beszerzése körében a hatóságra és az ügyfélre is egyaránt vonatkozik.¹⁰

Az iratok pótlása különösen lassítja az ellenőrzési folyamatot akkor, amikor az adózó az egyes iratokat részletekben, „csepegtetve” adja át az adóhatóság részére - ide értve akár a jogorvoslati eljárást is -, ugyanakkor ezen magatartás nem jelentheti a késedelmesen benyújtott bizonyítékok értékelésének mellőzését. Konkrét ügyben az adóeljárás menetében az adózó maga volt az, aki észlelte, hogy a könyvelése az adóhatóság tájékoztatása alapján problémás, azt újra feldolgozta, majd utóbb a dokumentációt és a főkönyvi kivonatot a fellebbezési eljárás során csatolta. Az adóhatóság ellenben anélkül, hogy azt átvizsgálta volna, figyelmen kívül hagyta arra hivatkozva, hogy adózót az elsőfokú eljárás során többször is felhívta a könyvelése rendezésére. Ezen eljárásával ugyanakkor az adóhatóság negligálta az Art. 97. § (6) bekezdését, mely szerint a tényállás tisztázása során az adóhatóság az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. Az adóhatóság kezeli ugyanis a járulékbevallásokat és -befizetéseket is, így a saját nyilvántartásának ellenőrzésével meggyőződhetett volna a főkönyvi kártonon feltüntetett adatok valóságtartalmáról; annál is inkább, mert az adózó erre a fellebbezésében maga is kifejezetten hivatkozott, vagyis következtethetett volna arra, hogy az általa helyesnek vélt adatok tévesek.¹¹

¹⁰ Kúria Kfv.V.35.2016/2014/8.; illetőleg a 498/B/2009. AB határozat az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 109. §-a alkotmányellenességének vizsgálatáról.

¹¹ Kúria Kfv.I.35.797/2012/5.

Fentieknek különösen egy jogerős másodfokú határozattal szemben indított közigazgatási per során van jelentősége, melynek során az adózói - felperesi - oldalon sok esetben „kerülnek elő” olyan, az ügy megítélése szempontjából jelentős súlyúnak tekinthető iratok, melyek csatolására a közigazgatási eljárásban nem került sor. Abban valóban következetes a bírósági joggyakorlat, hogy általánosságban nincs elzárva az adózó attól, hogy akár a peres eljárásban is előterjesszen új bizonyítékokat, hivatkozzon új tényekre, körülményekre, ugyanakkor ezt jellemzően olyan okból teszi lehetővé, ha valamely - nyomatékositom, indokolható - körülmény folytán az adózó csak később jut azon helyzetbe, hogy a bizonyítékait előterjessze (például az irat létezéséről, annak hollétéről a közigazgatási eljárás során nem szerzett tudomást). Ez nem jelenti egyszersmind azt is, hogy jogosultságát az adóalany a jóhiszeműség alapkövetelményével ellentétesen, korlátlanul gyakorolhatja. Más megfogalmazásban az iratok - vagy egy részük - adózó által történő késői csatolásának következményeit nem lehet az adóhatóságra terhelni. Az adóeljárásban az ügyfél nem zárkozhat el az együttműködéstől; amennyiben mégis azt teszi, az együttműködés hiánya miatt előállt helyzetet, jogkövetkezményt a bíróság előtt iratok utólagos előterjesztésével nem lehet minden feltétel nélkül orvosolni.¹² Nem tekinthető jóhiszemű joggyakorlásnak, illetőleg az adózási kötelezettségek teljesítésének az, ha adózó az adatszolgáltatást többszöri felhívás ellenére megtagadja, majd utóbb a közigazgatási perben az iratokat nem teljes körűen, fénymásolatban bocsátja rendelkezésre és konkrét bizonyítási indítvány nélkül ezekre alapítottan vitatja az adóhatósági határozat jogszerűségét [Kúria Kfv.V.35.538/2011/5.]. A polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 339/A. §-a alapján a bíróság a közigazgatási határozatot - a jogszabály eltérő rendelkezése hiányában - a meghozatalakor alkalmazandó jogszabályok és fennálló tények alapján vizsgálja felül. Az új iratok bizonyítékok közötti figyelembevétel nem sérti a Pp. fenti rendelkezését, mert az a határozat hozatalakor fennálló tényeket tartalmazza, azokat a bíróság a határozat felülvizsgálata során értékelési körbe vonhatja. Ha azonban a határozat hozatala idején fennálló tényeket igazoló új bizonyíték nem cáfolja a hatósági megállapításokat, akkor a közigazgatási döntés hatályon kívüli helyezésére nincsen ok. Az a tény is a határozat hozatalakor fennálló ténynek minősül, amelyről a hatóság a korábbiakban nem szerzett tudomást, csak a közigazgatási perben került tisztázásra és amelynek figyelembevételével eldönthető a jogvita.¹³ A Kúria joggyakorlata abban is következetes, hogy a közigazgatási döntés hatályon kívül helyezése és a hatóság új eljárásra való utasítása csak

¹² Kúria Kfv.V.35.012/2014.; Kfv.I.35.234/2015/6.

¹³ Legfelsőbb Bíróság - Kúria - Kfv.II.37.490/2009.; Kfv.VI.39.057/2009.

szükség esetén indokolt. Amennyiben minden érdemi adat rendelkezésre áll az ügy elbírálására, azt a bíróságnak kell eldöntenie; a Pp. 206. § (1) bekezdésében foglalt kötelezettségét sérti meg a bíróság, ha a közigazgatási perben szolgáltatott új bizonyítékot nem értékeli, hanem ennek feladatát - megismételt eljárás elrendelése mellett, annak keretei között - a hatóságra hárítja át.¹⁴

Az iratpótlás teljesítésének elmaradását a törvény szintén szankcionálja. Az Art. 172. § (20b) bekezdése alapján amennyiben az adózó az adóhatóság felhívása ellenére iratait, nyilvántartásait, bevallásait a jogszabályokban foglalt előírásoknak megfelelően - a megadott határidőben - nem rendezi, pótolja, javítja, illetőleg önellenőrzi, abban az esetben a) az egyes gazdasági események valódiságának vizsgálatára irányuló ellenőrzés során a magánszemély adózó, illetve az adózónak nem minősülő magánszemély a vizsgált gazdasági eseményekhez kapcsolódó számlák nettó értékének 10 %-áig, más adózó a vizsgált gazdasági eseményekhez kapcsolódó számlák nettó értékének 50 %-áig, de mindkét esetben legfeljebb 1.000.000 Ft-ig b) minden más esetben, az adózó 1.000.000 Ft-ig terjedő mulasztási bírsággal sújtható. Jóllehet az iratpótlási kötelezettség nem teljesítése általános jelleggel kimeríti az Art. 172. § (1) bekezdésének l) pontja alá eső együttműködési kötelezettség megsértését - illetőleg szankcióját -, a tárgy szerinti jogsértő adózói magatartáshoz, vagyis az iratpótlási kötelezettség elmulasztásához az Art. speciális szabályt rendel alkalmazni.

IV. Megjelenési kötelezettség

Az Art. 122. §-a alapján az, akinek az eljárás során a személyes meghallgatása szükséges, a székhelyéhez, telephelyéhez, lakóhelyéhez legközelebb eső hivatali helyiségbe, illetve az adóhatóság székhelyére idézhető. E szabályt kell alkalmazni az ellenőrzési eljárás során is. Fenti jogszabályhellyel lényegében azonos módon szabályoz a Ket. 46. § (1) bekezdése. Eszerint azt, akinek személyes meghallgatása az eljárás során szükséges, a hatóság határnap vagy határidő megjelölésével arra kötelezi, hogy előtte vagy a megjelölt helyen jelenjen meg. Ezen jogszabály 48. § (1) bekezdése értelmében az idézett személy az idézésnek köteles eleget tenni.

A korábbiakban már hivatkozott - főszabályként az adóhatóságot terhelő - tényállás tisztázási kötelezettség az esetek többségében szükségképpen feltételezi az eljárás alá vont személy vagy

¹⁴ Kúria Kfv.I.35.425/2014/5.; I.35.006/2015/7.

gazdasági társaság képviselőjének meghallgatását, ezért a hatóság jogosult arra, hogy az ügyben relevánsnak minősülő adatokkal rendelkező személyeket a hatóság előtti megjelenésre kötelezze, akár nyilatkozat tétele, akár iratátadás céljából, melynek végzéssel kell történnie. A gyakorlatban a gazdasági társaságok képviselőinek idézése jellemzően az iratátadására vonatkozó felhívással együtt történik; a végzés ilyenkor arról is tartalmaz tájékoztatást, hogy az idézett az ellenőrzés lefolytatásának céljából a vizsgálattal érintett időszakra vonatkozó és a bevételei alapjául szolgáló iratait azok azonosítására alkalmas jegyzékkel bocsássa az adóhatóság rendelkezésére.

Lényeges, hogy amennyiben gazdasági társaságnál a cég képviseletére jogosult személyes megjelenése szükséges, úgy az idézésnek erre vonatkozó egyértelmű kötelezést kell tartalmaznia, azt a képviseletre jogosult magánszemély címére kell kézbesíteni az irányadó jogszabályok betartása mellett, ellenkező esetben a kötelezés teljesítésének elmulasztása további intézkedések megtételére jogalapot nem teremt. Amennyiben tehát az adóhatóság hivatkozottak szerint végzést bocsát ki, ellenben azt a társaság székhelyére címzi, melyben a cég kötelezett a személyes megjelenésre - amellet, hogy az Art. 95. § (3) bekezdése szerinti iratátadásra való felhívásra is sor kerül -, nem tekinthető idézésnek, kizárólag értesítés, illetve felhívás kategóriájába sorolható be. Annak rögzítése mellett, hogy a vállalkozás iratainak az adóhatóság rendelkezésére bocsátása nem kötődik a képviselő személyéhez, ezen kötelezésnek joghatályos meghatalmazás alapján más is eleget tehet, a vállalkozást harmadik személyek felé valóban a törvényes képviselő testesíti meg, a megjelenési kötelezettség elmulasztását értelemszerűen csak természetes személy tudja megvalósítani, mely a részére küldött idézést is feltételez; más megfogalmazásban az ellenőrzés akadályozása a vizsgált gazdasági társaság által, megjelenési kötelezettség elmulasztásával történő megvalósítása - tekintettel az adózóként megjelölt cég nem materiális személy jellegére - fogalmilag kizárt. Amennyiben személyes megjelenésre kötelező idéző végzés kerül kibocsátásra, úgy azt a képviselő lakcímére kell kézbesíteni, mivel az Art. 14. § (1) bekezdésében felsorolt adókötelezettségek között megjelenési kötelezettség nem szerepel, így a cég képviselője az ügyben nem adózóként, hanem annak nem minősülő magánszemélyként jár el. A fentiekből következően a személyes megjelenés meghatalmazottal sem pótolható [Legfelsőbb Bíróság - Kúria - Kfv.I.35.065/2011/6.].

Hivatkozott kötelezettség teljesítésének elmulasztását az Art. 172. § (1) bekezdésének l) pontja szabályozza. Eszerint magánszemély adózó 200.000 Ft-ig, más adózó 500.000 Ft-ig terjedő mulasztási

bírsággal sújtható, ha az ellenőrzést, az üzletlezárást vagy a végrehajtási eljárást a megjelenési kötelezettség elmulasztásával, az együttműködési kötelezettség megsértésével vagy más módon akadályozza, különösen ilyennek minősül, ha a becslés során az adózó bizonyítékként más adózót is érintő szerződéses kapcsolatra vagy egyéb ügyletre hivatkozik, és az ez alapján lefolytatott kapcsolódó vizsgálat az adózó bizonyítási indítványában foglaltakat nem támasztja alá. A szakasz (1a) bekezdése alapján ismételt jogsértés esetén a bírság összege magánszemély adózó esetén 500.000 Ft-ig, más adózó esetén 1.000.000 Ft-ig terjedhet. A törvényhely alkalmazhatóságánál nem konjunktív feltétel a meg nem jelenés, és az ellenőrzés akadályozása. Az Art. fenti paragrafusa az utóbbinak három példáját nevesíti. Kettőnél, az együttműködési kötelezettség megsértésénél, illetve a más módon történő akadályozásnál valóban vizsgálható, hogy az adott magatartás vagy mulasztás mennyiben akadályozta az ellenőrzést; a megjelenési kötelezettség elmulasztásánál ellenben már nincs többletfeltétel, amit vizsgálni kell, ezen magatartásforma önmagában az ellenőrzés akadályozásának minősül. Az előzőekben hivatkozott Kúria döntés [Kfv.I.35.065/2011/6.] e körben is releváns megállapításokat tartalmaz, az együttműködési kötelezettség teljesítése ugyanis nem kizárólag az adóhatóság előtt történő személyes megjelenést takarja; az több, egymást kiegészítő cselekménysort (az ellenőrzés részére történő iratátadás, a hatósággal az ellenőrzés során történő kapcsolattartás stb.) tartalmaz. Az Art. nem korlátozza az együttműködési kötelezettség ismételt megsértésének esetére nevezett szankció alkalmazását; egyszeri mulasztás is megalapozza a kiszabás lehetőségét; a jogsértő cselekmény ismétlődése a mulasztási bírság összegének megállapításánál bír relevanciával. Ugyanakkor a jogkövetkezmény akkor alkalmazható, amennyiben az idéző végzés alaki és tartalmi szempontból megfelel a követelményeknek; tájékoztatást tartalmaz arra vonatkozóan, hogy az idézettnek mely időpontban, milyen minőségben kell megjelenie, milyen iratokat kell átadnia, továbbá utal a kötelezettséget megalapozó jogszabályhelyekre, egyértelmű megfogalmazást rögzít a mulasztás esetén alkalmazható szankciókra is.

A törvény ugyanakkor jelen fejezetben részletezett kötelezettség elmulasztása kapcsán már kényszerintézkedés foganatosítását is lehetővé teszi. Az Art. 102. § (1) bekezdése szerint amennyiben az adózó, képviselője, alkalmazottja vagy az a személy, aki az ellenőrzéssel érintett időszakban az adózó képviselője, alkalmazottja volt, illetve a tanú a személyes megjelenési kötelezettségének szabályszerű idézés ellenére nem tesz eleget, és távolmaradását megfelelően nem igazolja, az

illetékes adóhatóság vezetője elrendelheti az elővezetését.¹⁵ Az elővezetés foganatosításához az ügyész jóváhagyása szükséges. Az elővezetés végrehajtásával, valamint a terhelt elfogatóparancs alapján történő elfogásával és előállításával felmerült költség mértékéről, valamint megtérítésének részletes szabályairól szóló 35/2008. (XII.31.) IRM-PM együttes rendelet 2. § (1) bekezdése értelmében az elővezetés végrehajtásával kapcsolatban felmerült költség megtérítésére az elővezetés eredményességétől függetlenül az elővezetést elrendelő határozatban vagy - hatósági ügyben - végzésben megjelölt személyt kell kötelezni.

Az Art. 92. § (9) bekezdése alapján abban az esetben, ha az adózó az ellenőrzést a megjelenési kötelezettség elmulasztásával, az együttműködési kötelezettség megsértésével vagy más módon akadályozza, az akadály fennállásának időtartama, de legfeljebb 90 nap az ellenőrzés határidejébe nem számít bele. Az adóhatóság az akadály fennállásának időtartama alatt az ellenőrzést folytathatja. Az adóhatóság az akadály észlelését követően haladéktalanul kötelezi az adózót az akadály megszüntetésére. Ez azért fontos, mert az ellenőrzési határidők az Art. rendelkezései miatt kötöttek. Az Art. 92. § (1) bekezdése értelmében az ellenőrzés határideje - beleértve az ellenőrzés megkezdésének és befejezésének napját - 30 nap. Ugyanezen jogszabályhely (2) bekezdése kimondja, hogy az (1) bekezdéstől eltérően az ellenőrzés határideje a) bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés, illetőleg az ellenőrzéssel lezárt időszakra vonatkozó ismételt ellenőrzés esetében 90 nap, a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók esetében 120 nap b) központosított ellenőrzés esetében 120 nap c) állami garancia beváltásához kapcsolódó ellenőrzés esetében 90 nap d) költségvetési támogatás kiutalását megelőző ellenőrzés esetében a kiutalásra nyitva álló határidő. Általános forgalmi adó kiutalását megelőző ellenőrzés esetében az ellenőrzési határidő szempontjából a bevallásban szereplő, a 37. § (4a) bekezdés szerinti nyilatkozat vagy annak hiánya szerint megállapított kiutalási határidőt kell figyelembe venni. Az eljárás határidőn belüli befejezése, eredményessége nem tehető függővé attól a körülménytől, hogy az adóeljárás alá vont adóalany tanúsít-e hajlandóságot a hatósággal történő együttműködésre; az elsődleges érdek az eljárások ésszerű időben történő befejezése, ellenkező esetben az érintett bármely hivatalos eljárást a tetszése szerint húzhatja el, akadályozhatja és nehezítheti meg pusztán a passzivitásával.

¹⁵ A 49/1995. (VI. 30.) AB határozat 3.1. pontja a hatóság indokolatlan eljárási cselekményeit értékeli zaklatásnak. Nem tekinthető állampolgári zaklatásnak az, hogy a hatóság a számára biztosított jogi eszközökkel - ideértve az elővezetést - rá kívánja bírni a felperest az őt egyébként is terhelő együttműködésre.

V. Nyilatkozattétel

Az adózoí együttműködési kötelezettség teljesítésének egyik részeleme a nyilatkozattétel. Az Art. 48. § (1) bekezdése alapján az adóhatóság az adózót, illetve az adózónak nem minősülő magánszemélyt - a vele szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózók adókötelezettségének, adóalapjának, adókedvezményének, adójának vagy költségvetési támogatásának megállapítása, ellenőrzése, illetve az adóhatóság törvényben meghatározott eljárásának lefolytatása érdekében - felhívásban nyilatkozattételre *kötelezheti* az általa ismert, illetve nyilvántartásában szereplő adatról, tényről, körülményről. Az ellenőrzés alá vont adózó hivatkozott jogszabályhely alapján nyilatkozat tételére a saját ügyében nem kötelezhető, erre csak a Ket. 51. § (1) bekezdése alapján van lehetősége. Az Art. 97. § (5) bekezdése a bizonyítékok között nevesíti az adózó - illetőleg képviselője, vagy alkalmazottja - nyilatkozatát. Hivatkozott törvény 98. § (1) bekezdésének d) pontja ezen túlmenően kimondja azt is, hogy az adóellenőr az ellenőrzés során az adózótól, képviselőjétől, alkalmazottjától felvilágosítást, más személyektől nyilatkozatot *kérhet*.¹⁶

A Ket. 51. § (1) bekezdése értelmében az ügyfélnek joga van ahhoz, hogy az eljárás során nyilatkozatot tegyen, vagy a nyilatkozattételt megtagadja. Ezzel összefüggésben azonban azt kell hangsúlyozni, hogy a nyilatkozattétel megtagadására vonatkozó kijelentésnek egyértelműnek, félreérthetetlennek kell lennie, az összhangban a jogalkotói szándékkal csak megszorító módon értelmezhető. A nyilatkozattétel megtagadása ugyanakkor azzal a következménnyel jár, hogy az adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettségét ennek megfelelően - vagyis a nyilatkozattétel megtagadása miatt korlátozott lehetőségek közé szorítva - teljesíti; vagyis az adózó „hallgatása” a hatóságot a kötelezettsége alól még nem mentesíti, de - a nyilatkozatot kizárva a lehetséges bizonyítékok köréből - adózó így megfosztja magát a védekezésének ettől lehetőségétől, vagyis hogy az általa előadottakkal a revízió által feltárt tényállást, vagy annak egyes elemeit cáfolja.¹⁷ Ugyanakkor az adózó saját ügyében történő nyilatkozattétel megtagadása nem ad alapot a mulasztási bírság kiszabására sem. Önmagában az a tény, miszerint az adóellenőrzés során felmerül az adózó meghallgatásának szükségessége, nem rontja le a Ket. szabályát, miszerint az ügyfél a nyilatkozattételt megtagadja. Az ítélet rögzíti ellenben azt is, hogy adózó nem írhatja elő az

¹⁶ Ellenben amíg a közigazgatási eljárásban a fél előadása bizonyítéknak minősül, addig a közigazgatási perben - a Pp. 324. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 166. § (1) bekezdése értelmében - nem; azaz állításait a felperes bizonyítani köteles (Kúria Kfv.V.35.524/2013/6.).

¹⁷ Legfelsőbb Bíróság - Kúria - Kf.III.28.055/1999.; Kfv.I.35.064/2005.

adóhatóságnak, hogy milyen módon történjen a meghallgatása; vagyis nem szabhatja a nyilatkozata feltételeként annak írásbeliségét. A nyilatkozattétel megtagadása csak akkor hatályosul, amennyiben az adóhatóság az Art. 48. § (3) bekezdésében rögzített kötelezettségének eleget tesz. Eszerint adózót, illetőleg a magánszemélyt ki kell oktatni jogairól és kötelezettségeiről, valamint figyelmeztetni kell a nyilatkozattétel megtagadásának következményeire. A nyilatkozattételről az érintett adózót nem kell értesíteni.

Amennyiben adózó - illetve képviselője - nyilatkozatot tesz, köteles a valóságnak megfelelő adatok szolgáltatására, az ezzel ellentétes magatartáshoz a jogszabály szankciót is fűz [Art. 172. § (1) bekezdésének l) pontja]. Ez egyébiránt - csakúgy, mint a nyilatkozat tételének megtagadása - független attól, hogy adózót terheli az Art. 95. § (1) és (3) bekezdései szerinti kötelezettség az ellenőrzés alapjául szolgáló tények, adatok, körülmények adóhatóság rendelkezésre bocsátására, mint ahogy az Art. 99. § (1) bekezdése szerinti együttműködés, és az ellenőrzés lefolytatásának előmozdítása is. Az iratok bemutatására vonatkozó kötelezettség nem függ az adóhatóság előtti megjelenéstől, a nyilatkozattételi kötelezettség megtagadása pedig idézés esetén még szintén nem mentesít a cég képviselőjét az őt terhelő személyes megjelenési kötelezettség teljesítése alól.¹⁸ A szóbeli nyilatkozatot az adóhatóság jegyzőkönyvezni köteles, ennek alaki feltételeit az Art. 48. § (4) bekezdése rögzíti.

VI. Összegzés

Fentiekben megkíséreltünk rámutatni az adóhatóság munkáját elősegítő - ezek ellenpárjaként az azt hátráltató, szélsőséges esetben ellehetetlenítő - adózói magatartásformákra. A korábbi bírósági joggyakorlat értelmében az ellenőrzés akadályozásának minősül minden magatartás, amely az ellenőrzés adóhatóság által történő lefolytatását indokolatlanul késlelteti és elhúzza.¹⁹ Ennek tükrében kissé ellentmondásosnak érezzük a Kúria jelen tanulmány első bekezdésében hivatkozott döntését, miszerint adózó az adóeljárás során minden jogilag megengedett eszközzel akadályozhatja az adóhatóság munkáját. Függetlenül attól, hogy a fent nevezett bírói fórum - véleményünk szerint helytállóan - kimondta, hogy az együttműködés hiányából eredő adójogilag kimutatható hátrányt az

¹⁸ Kúria Kfv.V.35.104/2013/6.

¹⁹ Legfelsőbb Bíróság - Kúria - Kfv. V.35.524/2009., V.35.322/2010., Kfv. I.35.065/2011., I.35.571/2012.

adóznak kell viselnie, álláspontunk szerint a Kúria előző kijelentése pont az Art. 172. § (1) bekezdésének l) pontja szerinti szankció alkalmazásának lehetőségét üresíti ki. Azért tartjuk szükségesnek kiemelni a jogszabályi hivatkozást, mert az ítélet indokolása kifejezetten azt rögzíti, hogy „...A felperesnek mind az adóigazgatási-, mind a peres eljárás során lehetősége volt tehát arra, hogy ne bocsássa eredetben adóhatóság, majd a bíróság rendelkezésére a saját tevékenységgel kapcsolatos iratokat, ennek adójogilag kimutatható hátrányát azonban viselnie kell. Az *adókülönbözlet megállapítása körében emiatt joghátrány a felperest nem érte*, mivel az adóhatóság a feltárt tényállás alapján jogszerű következtetést vont le az adókötelezettség körében.”. Ellenben a *mulasztási bírság, mint szankció* elsődlegesen tényekre épít, így egy jogilag megengedett eszköznek az adózó által alkalmazása - ha az ítéletből kiolvashatóan nem jelentheti a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének sérelmét - a már ismertetettek szerint könnyen vezethet joghátrány alkalmazásához. Az Art. 172. § (21) bekezdése alapján a mulasztási bírság kiszabása során az adóhatóság széles jogkörrel bír; mérlegeli az eset valamennyi körülményét, a jogellenes magatartás (tevékenység vagy mulasztás) súlyát, gyakoriságát, továbbá azt, hogy adózó, illetve képviselője, alkalmazottja, tagja, megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körütekintéssel járt-e el. A körülmények mérlegelése alapján az adóhatóság a mulasztás súlyához igazodó az adózási érdeksérelemmel arányos bírságot szab ki, vagy a bírság kiszabását mellőzi. Jóllehet a jogszabály sem határozza meg tételesen azon magatartásformákat, melyeknek okán az ellenőrzés akadályozása miatt szankció kiszabására kerülhet sor, ugyanakkor az adóhatóság mérlegelési joga sem korlátok nélküli. Ennek törvényes keretek közötti gyakorlását biztosítja az, hogy a szankció kiszabását megalapozó tényeket, körülményeket az adóhatóságnak kell kétséget kizáróan bizonyítania; ez egyben feltételezi, hogy a mulasztási bírságot kiszabó határozat indokolásából egyértelműen megállapíthatónak kell lennie, hogy ki és milyen jogcímen volt az együttműködés kötelezettje, az mire terjedt ki, a kötelezett mely magatartásával és mennyiben valósította meg az ellenőrzés akadályozását. Alapvető elvárás, hogy az adóalany javára, illetőleg terhére értékelhető körülmények minden adózó esetében azonos súllyal kerüljenek figyelembe vételre. A jogsértés miatt alkalmazott szankciónak mindezek miatt kettős szerepe van; egyrészt anyagi hátránnyal sújtják az adóalanyt a jogsértésért, másrészt - tekintettel a mulasztási bírság alkalmazása során figyelembe veendő fokozatosság elvére - megelőző, egyszersmind visszatartó hatást fejtenek ki egy esetleges hasonló mulasztás jövőbeli elkerülése érdekében. Egyszerűbb és célravezetőbb azonban az adózói kötelezettségek határidőben és

maradéktalanul történő teljesítése, mellyel elkerülhetőek az adóhatósággal történő bírósági csatározások is.

VII. Felhasznált források

1. Jogforrások:

- A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény
- A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény
- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény
- Az elővezetés végrehajtásával, valamint a terhelt elfogatóparancs alapján történő elfogásával és előállításával felmerült költség mértékéről, valamint megtérítésének részletes szabályairól szóló 35/2008. (XII.31.) IRM-PM együttes rendelet

2. Bírósági döntések:

2.1. Legfelsőbb Bíróság/Kúria:

- Kf.III.28.055/1999.
- Kfv.I.35.064/2005.
- Kfv.I.35.204/2005.,
- Kfv.II.37.490/2009.
- Kfv.VI.39.057/2009.
- Kfv.I.35.523/2009.
- Kfv. V.35.524/2009.
- Kfv.V.35.322/2010.
- Kfv. I.35.065/2011.
- Kfv.V.35.302/2011.
- Kfv.V.35.538/2011.
- Kfv.I.35.571/2012.
- Kfv.I.35.631/2012.
- Kfv.I.35.797/2012.
- Kfv.VI.35.064/2013.

- Kfv.V.35.104/2013.
- Kfv.V.35.524/2013.
- Kfv.V.35/012/2014.
- Kfv.V.35.016/2014.
- Kfv.I.35.091/2014.
- Kfv.I.35.425/2014/5.
- Kfv.I.35.234/2015/6.
- Kfv.V.35.479/2015.
- Kfv.I.35.796/2015. (AVÉ 2016/13-14.)
- Kfv.I.35.138/2016.
- Kfv.I.35.234/2015.
- Kfv.I.35.006/2015.

2.2. Szegedi Ítéltábla

- Gf.I.30.337/2010.
- Gf.I.30.310/2011.

2.3. Baranya Megyei Bíróság

- 6.K.20.304/2009/4.

2.4. Fővárosi Ítéltábla

- 15.Gf.40.377/2008/5.

2.5. Alkotmánybíróság

- 49/1995. (VI. 30.) AB határozat
- 1369/B/2007. AB határozat
- 498/B/2009. AB határozat