

**A Nemzeti Adó- és Vámhivatal  
által kiadott  
3004/2016. útmutató  
az állami adó-és vámhatóságnak az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII.  
törvény alapján történő bírságolási gyakorlatáról**

Az adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) alapján történő bírságolási tevékenysége során adóhatósági szankcióként – többek között – adóbírságot, illetőleg mulasztási bírságot szabhat ki. A jogszabálysértések miatt alkalmazott szankcióknak kettős szerepük van: egyrészt anyagi hátránnyal sújtják az adózót az elkövetett jogsértésekért, másrészt megelőző, visszatartó hatást fejtenek ki a hasonló hibák, mulasztások jövőbeni elkerülése érdekében. Az Art. 170. § – 172. §-ai általános érvénnyel szabályozzák az adóhatóság által alkalmazható bírság fajtáit, a bírságkiszabás feltételeit és mértékét.

Jelen útmutató az ügyfelek tájékoztatását szolgálja, célja, hogy az adózók megismerjék az adó- és vámhatóság (a továbbiakban együtt: adóhatóság) által a bírságok megállapítása és kiszabása során alkalmazott – általános, valamint az egyes cselekményeknél, mulasztásoknál irányadó – elveket. Ez az útmutató nem minősül jogszabálynak, illetve közjogi szervezetszabályozó eszköznek, ezért alkalmazása az ügyfelekre és a bíróságokra nézve nem kötelező.

## **1. Általános elvek**

1. Az adóhatóság a szankcionálási gyakorlatát úgy alakítja ki, hogy az biztosítsa az eljárás átláthatóságát, a szubjektív elemek kizárását, valamint az egységesség érvényesülését, továbbá, hogy az adózókat a jogszabályok rendelkezéseinek betartására ösztönözze.

Alapvető követelmény a feltárt és bizonyított adóhiányok, jogosulatlan visszaigénylések, az adózás rendjét súlyosan sértő mulasztások következetes bírságolása, a körülmények gondos mérlegelése mellett.

Adóhatósági bírság alkalmazására csak a teljesen feltárt és kétséget kizáróan bizonyított tényállás alapján kerülhet sor. A bizonyítás a bírságot megállapító adóhatóság feladata. Az adóhatóság eljárása során minden esetben köteles az adózó javára szóló körülményeket, bizonyítékokat is feltárni, és döntése során figyelembe venni. Alapvető elvárás a bírság kiszabása során, hogy az adózó javára, illetve

terhére értékelhető körülmények minden adózó esetében azonos súllyal kerüljenek figyelembe vételre.

## **2. Az adóbírság megállapításának feltételei és mértéke, az adóbírság kiszabása**

2. Az adóbírság az adózó terhére megállapított adóhiány, jogosulatlannak minősített támogatás, adó-visszaigénylés, adó-visszatérítés [továbbiakban: költségvetési támogatás] esetén alkalmazott, illetve alkalmazható szankció.

### 3. Az adóbírság alapja

a) az ellenőrzött bevallási időszakra az adóhatósági határozattal az adózó terhére megállapított adókülönbözetből [Art. 178. § 3. pont] az esedékesség időpontjáig meg nem fizetett rész (adóhiány), illetve az igénybe vett költségvetési támogatás [Art. 170. § (2) bekezdés];

b) a kiutalás előtti ellenőrzés során jogosulatlannak talált költségvetési támogatásigénylés (adóvisszaigénylési, adóvisszatérítési kérelem) [Art. 170. § (1) bekezdés] esetén a jogosulatlanul igényelt összeg.

Az adóhiány számítása szempontjából az a túlfizetés minősül teljesített kötelezettségnek, amely a vizsgálat alá vont adónem tekintetében annak eredeti esedékessége napjától az ellenőrzés megkezdésének napján is – akár adóéveken is átnyúlóan – folyamatosan fennáll [Art. 170. § (2) bekezdés].

Amennyiben az adóhatóság utólagos adóellenőrzés során megállapítja, hogy a termékimportot terhelő általános forgalmi adót az adózó az adólevonási jog keletkezését követően, de az előző adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallásban szerepeltette előzetesen felszámított adóként, az adóbírság alapja az ellenőrzési időszak egészére megállapított általános forgalmiadó-hiány [Art. 170. § (4) bekezdés].

Nem állapítható meg adóbírság a magánszemély terhére az adóhiánynak olyan része után, amely a munkáltató vagy a kifizető valótlan adóigazolása miatt keletkezett, továbbá az olyan adózó terhére, aki az adó megfizetésére örökösként, megajándékozottként köteles [Art. 170. § (5) bekezdés a)-b) pontjai].

Ha a munkáltató (kifizető) a magánszemélyt terhelő járulék megállapítási, levonási és ezzel összefüggésben bevallási kötelezettségének nem vagy nem a törvényben meghatározottak szerint tesz eleget, az adóhatóság az adóhiányt, az adóhiány után az adóbírságot, a késedelmi pótlékot a munkáltató (kifizető) terhére, a rá vonatkozó szabályok szerint állapítja meg, kivéve, ha az adóhiány az adózó jogszerűtlen nyilatkozatának következménye. Ha a munkáltató (kifizető) a magánszemélyt terhelő személyi jövedelemadó megállapítási, levonási és ezzel összefüggésben

bevallási kötelezettségének nem vagy nem a törvényben meghatározottak szerint tesz eleget, az adóhatóság az adóhiányt a magánszemély terhére, az adóhiány után az adóbírságot, a késedelmi pótlékot a munkáltató (kifizető) terhére, a rá vonatkozó szabályok szerint állapítja meg. Az adóhatóság az adóhiányt, illetőleg az adóbírságot és a késedelmi pótlékot is a munkáltató (kifizető) terhére állapítja meg, ha az adóelőleget, adót, járulékot a munkáltató (kifizető) a magánszemélytől levonta, de az ezzel összefüggő bevallási kötelezettségének nem tett eleget [Art. 170. § (6) bekezdés].

4. Az adóbírság mértéke az adóhiány, illetve a jogosulatlanul igényelt összeg legfeljebb 50 százaléka. Ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze, akkor az adóbírság mértéke az adóhiány 200 százaléka. Ez utóbbi rendelkezés akkor alkalmazható, ha a jogszabálysértésre 2012. 01. 01-jét követően került sor, az ezt megelőzően elkövetett jogsértés esetében az adóbírság mértéke az adóhiány 75 százaléka.

5. Az adóhatóság által az utólagos adómegállapítás körében hozott határozatban megállapított adóhiány után a bírság kiszabásától csak kivételes esetben lehet eltekinteni, vagy azt mérsékelni.

6. Az adóbírságot a bírságalap 50 százaléknál, illetve, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze, a bírságalap 200 százaléknál magasabb mértékben kiszabni nem lehet.

7. A bírságalap 50 százaléknál alacsonyabb mértékben lehet megállapítani a bírságot, illetve a bírság kiszabását mellőzni, ha az Art. 171. § (1) bekezdése alkalmazásával kerül sor a bírság összegének meghatározására. Ez alapján az adóbírság mértéke kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre mérsékelhető, illetőleg kiszabása mellőzhető, ha a körülményekből megállapítható, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt el. Nincs helye az adóbírság mérséklésének, sem hivatalból, sem kérelemre, – ideértve a minősített adózó által elkövetett, adóbírság alapjául szolgáló kötelezettségszegés esetét is – ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze, azaz ezekben az esetekben az adóhiány 200 százaléknál alacsonyabb összegű adóbírságot kiszabni nem lehet.

8. A bírságmértéket mindig esetileg, a konkrét tényállást befolyásoló valamennyi lényeges körülmény átfogó vizsgálata, értékelése alapján lehet meghatározni. A cselekmény (mulasztás) okai adózónkénti egyéniesítéssel és differenciálással értékelendők.

9. A kiszabható adóbírság felső határa az általános szabályok szerint kiszabható adóbírság felső határának 50 százaléka, ha az adózó az utólagos ellenőrzés alá vont adómegállapítási időszak egészében vagy az utólagos ellenőrzés megállapításairól szóló jegyzőkönyv keltének időpontjában megbízható adózónak [Art. 6/A.§, 6/C. § (3)] minősült, kivéve, ha megbízható adózói minősítésének elvesztését eredményezi az adóhiány megállapítása.

### 3. A mulasztási bírság kiszabása

10. Az adóhatóság a bejelentkezési kötelezettség, a foglalkoztatotti bejelentés, valamint az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszerrel (a továbbiakban: EKAER) kapcsolatos kötelezettség kivételével a bejelentési, bevallási, adatszolgáltatási kötelezettség elmulasztása vagy hibás teljesítése esetén **a cégbejegyzésre nem kötelezett** adózót mulasztási bírság kiszabása nélkül, határidő tűzésével felhívja a kötelezettség teljesítésére, illetve a hiba javítására (Art. 172/A. §). Az adóhatóság a foglalkoztatotti bejelentés, valamint az EKAER-rel kapcsolatos kötelezettség kivételével a bejelentési, bevallási, adatszolgáltatási kötelezettség elmulasztása vagy hibás teljesítése esetén a megbízható adózót mulasztási bírság kiszabása nélkül, határidő tűzésével felhívja a kötelezettség teljesítésére, vagy a hiba javítására. [(Art. 6/C. § (1)]. Mulasztási bírság kiszabásának az előbb felsorolt esetekben csak a felhívás eredménytelensége esetén van helye.

Amennyiben a cégbejegyzésre nem kötelezett, megbízható adózónak nem minősülő adózó első ízben mulasztja el adókötelezettsége teljesítését, az adóhatóság bírság helyett felhívást intéz az adózóhoz például a következő esetekben; az adóbevallási kötelezettség, az adatszolgáltatási kötelezettség, a bejelentési, változásbejelentési kötelezettség, a pénzforgalmi számlanyitási kötelezettség elmulasztása).

11. Az adóhatóság az adózók önkéntes jogkövető magatartásának elősegítése érdekében az adókötelezettség elmulasztása esetén, a mulasztási bírság kiszabását megelőzően felszólítást küldhet az „első” mulasztók részére azokban az esetekben, amelyeknél előzetes felszólítás lehetséges (pl. az adóbevallási kötelezettség, az

adatszolgáltatási kötelezettség, a bejelentési, változásbejelentési kötelezettség, a pénzforgalmi számlanyitási kötelezettség).

”Első” mulasztónak az adóhatóság gyakorlatában az az adózó minősül, aki 3 éven belül bármely adókötelezettsége tekintetében először mulasztja el adókötelezettségének határidőben történő teljesítését, továbbá ezen kötelezettségek tekintetében késedelmes teljesítést sem állapított meg az adóhatóság. A mulasztás alatt a 3 éven belül jogerős mulasztási bírság határozattal szankcionált mulasztást kell érteni.

Felszólítás alatt a "normál" postai küldeményként megküldött felszólító levél, a telefonon történő értesítés (amelyről az eljáró ügyintéző feljegyzést készít) értendő. Az adóbevallás elmulasztása esetén, amennyiben az adóhatóság az elmulasztott bevallással érintett időszakot és adónemet utólagos ellenőrzés alá vonta, nem kell küldenie a bevallás pótlására felszólítást, mivel az Art. 31. § (13) bekezdése alapján az adózó a bevallást az ellenőrzés megkezdésének napját megelőző napig pótolhatja.

12. Amennyiben az "első" mulasztó olyan adókötelezettséggel összefüggésben követ el hibát, amelynél az előzetes felszólítás nem lehetséges (pl: indokolatlan bázismérséklés, az adózó iratmegőrzési kötelezettségének nem tesz eleget), a bírság összeg kiindulási mértéke az első mulasztási bírság kiszabásakor a maximálisan kiszabható bírság összegének 20-30%-a. Ha a mulasztási bírság kiszabását követően sem teljesíti fenti kötelezettségét, a második mulasztási bírság kiszabásakor a maximálisan kiszabható bírság összegének 50-75%-a, a harmadik és további alkalommal a mulasztási bírság kiszabásakor a maximálisan kiszabható bírság 75-100%-a.

Az adóhatóság a bírság kiszabásakor azonban az adózó terhére, illetve javára szóló körülményeket minden esetben figyelembe veszi, tehát az eset összes (enyhítő és súlyosbító) körülményének mérlegelése során ehhez képest szabja ki a mulasztás súlyához igazodó, egyediesített bírságot. Ha az enyhítő körülmények vannak túlsúlyban, akkor alacsonyabb összegben, ha a súlyosbító körülmények, akkor magasabb összegben, ha az enyhítő és súlyosbító körülmények kiegyenlítik egymást, akkor a bírságot a fenti mértékek szerint indokolt kiszabni.

13. A nem „első” mulasztó adózó részére az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabását megelőzően felszólítást nem küld. A második, harmadik stb. mulasztás esetén a bírság összegénél a kiindulási alap:

- a második mulasztási bírság kiszabásakor a maximálisan kiszabható bírság összegének 50%-75%-a, azonban ha korábban az első mulasztáskor ennél magasabb mértékű bírságot szabott ki jogerősen az

adóhatóság, akkor a második mulasztási bírság összegének kiindulási alapját e magasabb mértékben indokolt meghatározni,

- a harmadik, illetőleg további alkalommal a mulasztási bírság kiszabásakor a maximálisan kiszabható bírság 75%-100%-a.

14. Egyes mulasztások esetében, melyek különösen sértik a költségvetési érdekeket és az adóelkerülés legközvetlenebb módjait valósítják meg – tekintve, hogy az Art. is kiemelten kezeli e mulasztásokat – indokolt a szigorúbb szankcionálás.

A 11. pontban foglaltaktól eltérően ezért a

- be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatása,
- számla-, egyszerűsített számla-, vagy nyugtakibocsátási kötelezettség elmulasztása, illetve nem a tényleges ellenértékről való kibocsátása

esetén, ha kiemelt adózási érdeksérelem állapítható meg már első alkalommal elkövetett jogsértés esetén is a törvényben előírt bírság maximuma is kiszabható. (Pl.: az adózó folyamatos működés során jogszabályban előírt kötelezettsége ellenére még pénztárgéppel sem rendelkezik, nagy összegről mulasztja el a számla- vagy nyugtaadási kötelezettség teljesítését, illetőleg a gazdasági társaság alkalmazottainak nagy része nincs bejelentve.)

Ebben az esetben a bírság maximális összegben való kiszabásának indokait az adóhatóság részletesen ismerteti a határozatban. A bírságmaximum kiszabására azokban az esetekben van lehetőség, amikor az adózó szándékos adóelkerülésre irányuló magatartása egyértelműen bizonyítható. Az e pontban említett, kiemelt tényállások esetében az általánosan kiszabható bírságmérték alatti szankció kiszabása csak kivételesen, különös méltánylást érdemlő esetben indokolt.

Igazolatlan eredetű áru forgalmazása esetén az áru forgalmi értékének 40 százalékáig terjedő, de legalább magánszemély adózó esetében 200 ezer forintig, más adózó esetében 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírságot szabhat ki az adóhatóság. Ha az áru forgalmi értékének 40%-a túl alacsony összeg, akkor a mulasztási bírság maximális összege magánszemély esetében 200 ezer, más adózó esetében 500 ezer forintig terjedhet. Ha az áru forgalmi értékének 40%-a több, mint a 200 ezer, illetve 500 ezer forint, akkor a bírság e magasabb összegig is kiszabható.

15. A mulasztási bírság az Art. 4. § (1) bekezdés a) pontja szerinti adónak minősülő kötelező befizetésekkel, illetve b) pontja szerinti költségvetési támogatásokkal [továbbiakban együtt: adó] kapcsolatban az adózást szabályozó anyagi és eljárási jogszabályokban meghatározott egyes kötelezettségek [továbbiakban: adókötelezettségek] megszegésének, teljesítésük elmulasztásának szankciója.

16. A mulasztási bírságnak olyannak kell lennie, hogy mind az egyéni, mind az általános megelőzést biztosítsa, vagyis a mulasztási bírsággal sújtott adózót, de más adózókat is visszatartsa a hasonló jellegű mulasztások elkövetésétől.

17. A mulasztási bírság kiszabásának eseteit és az egyes mulasztásokkal kapcsolatban kiszabható bírságösszeg általános határait az Art. 172. § (1)-(3), (7), (7a), (8a)-(8b), (9)-(19a), (20a)-(20b), (20d-20g) bekezdései, a követendő eljárás során figyelembe veendő és a konkrét bírság összegét alapvetően befolyásoló szempontokat az Art. 172. § (4), (5), (6), (20) és (21) bekezdései határozzák meg.

18. Tekintettel arra, hogy az Art. 172. § egyes bekezdései, illetve a bekezdéseken belül az egyes pontok más-más tényállások miatt teszik lehetővé a bírság kiszabását, abban az esetben, ha a tényállások külön-külön is megvalósulnak, nincs akadálya egy határozatban több tényállás miatti mulasztási bírság megállapításának.

Az egymás melletti mulasztási bírságok kiszabásánál azonban figyelemmel kell lenni az Art. 172. § (10) bekezdésében foglaltakra, mely szerint, ha a késedelmesen benyújtott bevallás hibás is, az adózó csak a késedelemért szankcionálható.

Egy határozatban több tényállás miatt is sor kerülhet bírság kiszabására. Ilyenkor a határozat rendelkező részében külön-külön szerepelnek az elkövetett szabálytalanságok, továbbá az ezekhez kapcsolódóan alkalmazott bírságok összegei. Az adóhatóság a bírságokat összesíti, és az adózót ezen összeg megfizetésére kötelezi. A határozat indoklási részében külön-külön szerepelnek a mulasztási bírság alapjául szolgáló tényállások, valamint a kiszabott bírság összege és a bírság mértékét meghatározó körülmények.

Mulasztási bírság az adóbírság megállapítása mellett is alkalmazható.

Általános elv, hogy amennyiben az elkövetéskor hatályos szabályok alapján kiszabható bírság alacsonyabb, mint a kiszabáskor hatályos, akkor legfeljebb az elkövetéskori alacsonyabb mértékig szabható ki a bírság.

19. Az adózónak az Art. 14. § (1) bekezdésében és az Art. 99. § (1) bekezdésében meghatározott kötelezettségeit felszámolás esetén - a csődeljárásról és a felszámolási eljárásról szóló 1991. évi XLIX. törvény 31. § (1) bekezdésben foglalt feladatok kivételével - a felszámolás kezdő időpontjától a felszámoló, végelszámolás esetén - a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény 98. § (3) bekezdésében foglalt feladatok kivételével - a végelszámolás kezdő időpontjától a végelszámoló, kényszertörlési eljárás esetén a kényszertörlési eljárás kezdő időpontjától a vezető tisztségviselő, vezető tisztségviselő hiányában - ha a kényszertörlési eljárást végelszámolás előzte meg - a volt végelszámoló teljesíti, továbbá gyakorolja az adózót megillető jogokat. A felszámoló, a végelszámoló, kényszertörlési eljárás

esetén a vezető tisztségviselő vagy - ha a kényszertörlési eljárást végelszámolás előzte meg - a volt végelszámoló által elkövetett jogsértés miatt a mulasztási bírságot felszámolás esetén a felszámolóval, végelszámolás esetén a végelszámolóval, kényszertörlési eljárás esetén a vezető tisztségviselővel, vagy a volt végelszámolóval szemben kell megállapítani, azzal, hogy akkor mentesül a mulasztási bírság alól, ha bizonyítja, hogy a jogsértés az ő érdekkörén kívül eső okra vezethető vissza. A felszámolás, a végelszámolás vagy a kényszertörlési eljárás kezdő időpontját megelőzően elkövetett jogsértés miatt a mulasztási bírság a vezető tisztségviselőt, - ha a felszámolást vagy a kényszertörlési eljárást végelszámolás előzte meg - a végelszámolót terheli.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015. (XII. 29.) számú Korm. rendelet 27. §-a alapján, ha az első fokon eljáró adóhatóság eljárásában az illetékességébe nem tartozó adózó terhére kell mulasztási bírságot kiszabni, a bírság kiszabására az eljáró adóigazgatóság illetékes, továbbá amennyiben az Art. 14. § (4) bekezdése vagy a 99. § (1a) bekezdése alapján az adóhatóság által megállapított mulasztási bírság a felszámolót/végelszámolót/vezető tisztségviselőt terheli, a mulasztási bírságot azon adóhatóság szabja ki, amely a mulasztással érintett, felszámolás, végelszámolás, illetve kényszertörlési eljárás alatt álló adózó adóügyeiben egyébként hatáskörrel és illetékességgel rendelkezik.

Ha az ellenőrzést a megyei igazgatóság az illetékességi területén kívül végzi, és az Art. 14. § (4) bekezdése vagy az Art. 99. § (1a) bekezdése alapján megállapított mulasztási bírság a felszámolót, a végelszámolót, a volt végelszámolót, illetve a vezető tisztségviselőt, a volt vezető tisztségviselőt terheli, a mulasztási bírságot az eljáró megyei igazgatóság szabja ki.

Amennyiben a mulasztás ellenőrzési eljárás során kerül megállapításra, úgy a mulasztási bírság kiszabására az ellenőrzésről készült jegyzőkönyv alapján készült külön határozat meghozatalával kerül sor.

A felszámoló (felszámolóbiztos)/végelszámoló/vezető tisztségviselő terhére és javára értékelhető körülmények figyelembevételkor a mulasztás fajtájára vonatkozó pontokban foglaltak az irányadók.

#### **4. Az adóbírság és a mulasztási bírság kiszabásánál figyelembe vehető szempontok**

20. Az adóbírság mérséklésére vonatkozó szabályokat az Art. 171. § (1) bekezdése határozza meg. A mulasztási bírság összegének, mértékének meghatározása során az adóhatóság minden esetben figyelemmel van az Art. 172. § (21) bekezdésében



foglaltakra, mert az itt meghatározottak alapján mérlegeli az adózó javára, illetve terhére értékelhető körülményeket.

21. Az adóbírság, és a mulasztási bírság mértéke kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre mérsékelhető, illetve a bírság kiszabása mellőzhető, ha a körülményekből megállapítható, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja, vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körülményekkel járt el.

A "tőle elvárhatóság" vizsgálatával egyidejűleg az eset összes körülményét is mérlegelni kell, mind a mulasztási bírság, mind az adóbírság mértékének megállapítása során. Az adóhatóságnak vizsgálnia kell tehát - különösen az adóbírságnál - az adóhiány nagyságát, keletkezésének körülményeit, mindkét bírságfajtánál pedig az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát.

22. A magyar jogrendszer felelősségi szabályainak általános zsinórmértéke az "általában elvárhatóság". A "tőle elvárhatóság" magatartási kritériuma mást is megkövetelhet az adott személytől, ebben az elvárhatósági körben a kiindulási pont maga az egyén, a szubjektum. Ezen felelősségi rendszert csak a konkrét helyzetek tölthetik meg tartalommal néhány tipizálási csoport azonban megállapítható.

Így a "tőle elvárhatóság" nyilván eltérően ítélandó meg egy szervezet, társaság és egy magánszemély esetén. A tipizálás egy másik szempontja lehet a képességbeli különbség is, valamint a szakképzettség (pl.: könyvelő iroda, adótanácsadó). Adott esetben alacsonyabb az elvárás egy egyszerű tevékenységet (pl: kisipari tevékenységet) egyedül folytató magánszemély esetében, mint egy több főt foglalkoztató, kiterjedt tevékenységi körrel rendelkező vállalkozás esetében.

Az "adott helyzetek" is eltérőek lehetnek egymástól, így például a tevékenység megkezdésének időpontja; a költségvetési kapcsolatok vagy a vállalkozás forgalmának nagyságrendje, rendszeressége, egy új jogintézmény bevezetése, egy hatályos szabályozás jelentős módosítása.

Az adózói felelősség vizsgálata kapcsán a vizsgálati körbe tartozik az adózó intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja, megbízottja, így az adózó eljárásának vizsgálatakor figyelemmel kell lenni arra is, hogy a gondossági követelményeknek eleget tett-e az adózó a jelzett személyek megbízása, illetve tevékenységük kontrollálása során.

23. Az Art. 171. § (1) bekezdését és az Art. 172. § (21) bekezdését már a bírság kiszabása során is alkalmazni kell. Ha tehát az adóhatóság a szabálytalanság tényének megállapítása mellett olyan körülményeket is feltár, amelyek a bírság mérséklését indokolják, már az első fokú határozatban köteles a bírság mértékének

meghatározásakor ezeket figyelembe venni. Mind az adóbírság, mind a mulasztási bírság kiszabásánál az eset összes körülményét mérlegelve kell meghatározni a bírság mértékét vagy dönteni a bírságkiszabás mellőzéséről. A mulasztási bírság tekintetében a törvény nevesíti azt a követelményt, hogy a kiszabott bírságnak a mulasztás súlyához igazodónak és az adózási érdeksérelemmel arányosnak kell lennie. Ez azt jelenti, hogy az adózási érdekeket legközvetlenebb módon sértő, az adóbevételekre fokozott veszélyt jelentő adózási jogsértések kiemelten szankcionálandók, azonban azokban az esetekben, ahol csekély mértékű adózási érdeksérelem valósul meg, ott a bírság megállapítása során ehhez is igazodni kell.

24. Az adóbírság meghatározásánál figyelemmel kell lenni az Art. 171. § (2) bekezdésében foglaltakra is, és nem lehet mérsékelni abban az esetben, ha az adózó mulasztása a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. Ezek a magatartások ugyanis az adóbevételek megrövidítésére irányulnak. Ez esetben az adóbírságot 200 százalékos mértékben kell kiszabni. A 200 százalékos mértékű bírság az Art. 189. § (11) bekezdése alapján csak a 2012. január 1-jén jogerősen el nem bírált ügyekben alkalmazható, továbbá a törvény hatálybalépését követően az azt megelőző időszakra teljesítendő, illetve esedékessé vált kötelezettségekre azzal, hogy ha a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában hatályos rendelkezések az adózóra összességében kevésbé terhes bírság-, pótlékfeltételeket határoztak meg, a kötelezettségre legfeljebb az elkövetéskor hatályos törvényben meghatározott legmagasabb mérték alkalmazható. Így a 2011. december 31-én vagy az azt megelőző időszakra teljesítendő vagy esedékessé vált kötelezettségekkel kapcsolatban elkövetett jogszabálysértésnél az adóbírság mértéke 75 százalék.

25. Az adóbírság és a mulasztási bírság kiszabása során sem az adózó javára, sem az adózó terhére figyelembe veendő körülmények taxatívum nem sorolhatók fel. A bírság mérséklésénél nem vehetők figyelembe az adózó által jogszabályban előírt kötelezettségek teljesítése, tehát általában azok a magatartásformák, amelyek alapvető követelményként jönnek számításba a jogszabályi előírás maradéktalan megvalósításánál, így pl.:

- a) adózó együttműködése, aktív közreműködése az ellenőrzés során;
- b) bevallási, befizetési kötelezettség határidőben való teljesítése;
- c) rendezett könyvelés, rendezett folyószámla;
- d) az adózónál korábban még nem volt ellenőrzés;
- e) ingatlanértékesítésből származó jövedelemmel kapcsolatos ellenőrzés esetén az értékesítés eseti jellege;

f) az adózó rendelkezett a bizonylatolási kötelezettség teljesítésére alkalmas eszközzel.

26. Az e fejezet 19., 21. és 22. pontjaiban részletezett körülményeket szem előtt tartva, az adóhatósági bírság kiszabása során az alábbi szempontokat lehet figyelembe venni.

a) Az adóbírság kiszabása körében [Art. 171. § (1) bekezdés]

Az adózó javára értékelhető körülmények pl.:

- az adózó adózási gyakorlattal nem rendelkezik (egy évet meg nem haladóan működik, magánszemély először adózik);
- az adózó hasonló mulasztás miatt korábban még nem volt szankcionálva;
- olyan új jogszabályi rendelkezés téves értelmezése okozta a mulasztást, mellyel kapcsolatban egységes joggyakorlat még nem alakult ki;
- egy korábbi ellenőrzés az adott kérdéskört már vizsgálta, feltárta és a szabálytalan elszámolást, illetve gyakorlatot nem kifogásolta, kivéve, ha későbbi jogszabályváltozás idézte elő az eljárás megváltoztatását;
- a kiutalás előtti ellenőrzések esetében amennyiben az adózó a következő időszakban jogosulttá válik a költségvetési támogatás igénylésére;
- az adózó egyszerű tevékenységet (pl.: kisipari tevékenységet) egyedül folytató magánszemély.

Az adózó terhére értékelhető körülmények pl.:

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

b) Azokban az esetekben, amikor a jogalkotó az alkalmazható szankció mértékét keretjelleggel, vagy százalékos mértékkel határozza meg, vagy felső határt ad meg a bírság összegére [Art. 172. § (1)-(3), (7a), (8a)-(8b), (10)-(19a), (20a), (20b), (20e), (20g) bekezdések] a mérlegelés körében először a jogsértő magatartás értékelendő, a jogellenes cselekmény súlyának (azaz lehetséges vagy beállt következményeinek) mérlegelése után következhet az egyéniesítés, a szubjektív felróhatóság méltányosság keretében történő értékelése. Az Art. 172. § (21) bekezdése előírja a mérlegelés során az okozott adózási érdeksérelem figyelembe

vételét, amelyet mint lehetséges vagy beállt következményt, a jogellenes cselekmény súlyának megállapítása során figyelembe kell venni.

Az adóhatóság ebben az esetben is köteles mérlegelni a mulasztás súlyát és körülményeit a mulasztási bírság kiszabásánál, aminek az is lehet az eredménye, hogy eltekint a szankció alkalmazásától. A mérlegelendő körülmények tekintetében ugyancsak az a) pontban kifejtettek az irányadók.

ba) A jogsértő cselekmény súlyának a szankció mértéke megállapítása szempontjából történő mérlegelése körében értékelendő körülmények pl.: amennyiben az adózó mulasztását kizárólag az állami adó- és vámhatóság, a KSH, stb. hivatalosan közzétett téves állásfoglalása, vagy hibás kitöltési útmutató eredményezte, illetőleg az adóhatóság egyedi ügyre adott téves állásfoglalása okozta (feltételezve, hogy a ténylegesen fennálló tényeket teljes mértékben közölte az állásfoglalást kérő), a bírság korlátlanul mérsékelhető.

bb) Az egyéniesítés, a szubjektív felróhatóság méltányosság keretében értékelendő körülmények körében az a) pontban felsoroltak alkalmazhatók.

27. Az adóhatóságnak az adóbírság és a mulasztási bírság kiszabásakor határozatában indokolnia kell, hogy a körülmények mérlegelése során mely szempontokat, milyen súllyal vett figyelembe a szankció mértékének meghatározásakor.

28. A megbízható adózó terhére kiszabható mulasztási bírság

A megbízható adózót (Art. 6/A. §) az adóhatóság a bejelentési, bevallási, adatszolgáltatási kötelezettség elmulasztása vagy hibás teljesítése esetén mulasztási bírság kiszabása nélkül, határidő tűzésével felhívja a kötelezettség teljesítésére, illetve a hiba javítására. Mulasztási bírság kiszabásának csak a felhívás eredménytelensége esetén van helye.

Az adóhatóság által kiszabható mulasztási bírság felső határa, ha az adózó a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában vagy a jogszabálysértés feltárásának (jegyzőkönyvezésének) időpontjában megbízható adózónak minősült, az általános szabályok szerint kiszabható mulasztási bírság felső határának 50 százaléka [Art. 6/C. § (2)] kivéve, ha megbízható adózói minősítésének elvesztését eredményezi a mulasztás megállapítása.

29. A kockázatos adózó terhére kiszabható mulasztási bírság

Ha az adózó a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában vagy a jogszabálysértés feltárásának, illetve az adóhiány megállapításának (jegyzőkönyvezésének)

időpontjában kockázatos adózónak (Art. 6/E. §) minősült, az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabását nem mellőzheti, és az általa kiszabható legkisebb bírság mértéke az általános szabályok szerint kiszabható bírság felső határának 50 százaléka.

Az adóhatóság által kiszabható mulasztási bírság felső határa, ha az adózó a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában vagy a mulasztás feltárásának (jegyzőkönyvezésének) időpontjában kockázatos adózónak minősült, az általános szabályok szerint kiszabható mulasztási bírság felső határának 150 százaléka [Art. 6/I. § (2) bekezdés].

## 5. A mulasztási bírság alkalmazásának egyes esetei

A következőkben részletezett tényállások megvalósulása esetén az adóhatóság fokozott figyelmet fordít arra, hogy eltérő bírságmérték érvényesül akkor, ha a szabálytalanságot magánszemély vagy más adózó követte el. Az Art. rendelkezéseiből következően az egyéni vállalkozó magánszemélynek minősül, tehát az egyéni vállalkozó által elkövetett mulasztás esetén a magánszemélyekre irányadó bírságmértéket kell figyelembe venni.

30. Bejelentés, bejelentkezés, változás-bejelentés, adatszolgáltatás késedelmes, hibás, valótlan adattartalommal történő vagy hiányos teljesítése [Art. 172. § (1) bekezdés a) pont]

a) E törvényhely alapján abban az esetben szabható ki mulasztási bírság, ha az adóhatóság megállapítja, hogy az adózó bejelentési, bejelentkezési, változás-bejelentési, adatszolgáltatási kötelezettségét teljesítette, azonban azt

aa. késedelmesen,

ab. hibásan,

ac. valótlan adattartalommal,

ad. hiányosan

nyújtotta be.

b) Amennyiben ezen törvényhely alapján az adóhatóság az adózó terhére szabott ki mulasztási bírságot, és ezt követően észleli azt, hogy ugyanazon bejelentési, bejelentkezési, változás-bejelentési, adatszolgáltatási kötelezettség [továbbiakban együtt: bejelentési kötelezettség] vonatkozásában az a)/aa-ad). pontban jelzett más tényállás is megvalósul, mulasztási bírság ezen törvényhely alapján ismételen nem szabható ki.

Az Art. 172. § (1) bekezdésének a) pontja alapján történő szankcionálás során, ha az adóhatóság azt észleli, hogy az a)/aa-ad). pontokban jelzett tényállások

ugyanazon bejelentési kötelezettség vonatkozásában együttesen előfordulnak (pl.: az adózó az adatszolgáltatási lapot a törvényben előírt határidőn túl valótlán adattartalommal nyújtotta be), és ezen bejelentési kötelezettség tekintetében ezen törvényhely alapján még nem szabott ki mulasztási bírságot, úgy a bírság mértékének megállapítása során az együttes előfordulást az adózó terhére értékelheti.

c) Az a)/aa). pontban jelzett tényállás megvalósulása esetén az Art. 172. § (6) bekezdése alapján nincs helye mulasztási bírság kiszabásának, ha az adózó késelemét annak igazolásával menti ki, hogy úgy járt el, ahogyan az az adott helyzetben általában elvárható [továbbiakban: igazolási kérelem].

Ennek megfelelően a bejelentési kötelezettség késelemes teljesítésének szankcionálását megelőzően az adóhatóság megvizsgálja, hogy az adózó nyújtott-e be igazolási kérelmet.

Igazolási kérelem előterjesztésekor a szankcionálás a kérelem elbírálásának függvénye, vagyis kizárólag akkor van helye mulasztási bírság kiszabásának, ha az adóhatóság a kérelmet elutasította.

Ennek érdekében az adóhatóság az adózó késelemét soron kívül bírálja el, és mindezek függvényében dönt a szankció esetleges alkalmazásáról.

Az Art. ezen igazolási kérelmet illetően csupán azt határozza meg, hogy mely adózói hivatkozás fogadható el a késelem kimentéseként (úgy járt el, ahogyan az az adott helyzetben általában elvárható), egyéb rendelkezéseket csak a határidő vonatkozásában tartalmaz. Ennek okán tehát a kérelem elbírálása során egyebekben a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 66-67. §-ait kell irányadónak tekinteni.

Az igazolási kérelemről az elsőfokú adóhatóság dönt, mivel a határidő elmulasztása az elsőfokú adóhatóság eljárása során történt [Ket. 66. § (2) bekezdés].

Az eljárás során az elsőfokú adóhatóság az alábbiakat veszi figyelembe:

Az igazolási kérelmet az Art. 5/A. § (3) bekezdés i) pontja alapján a mulasztásról való tudomásszerzést vagy az akadály megszűnését követő 8 napon belül, de legkésőbb az elmulasztott határnaptól vagy az elmulasztott határidő utolsó napjától számított hat hónapon belül lehet előterjeszteni.

A határidő elmulasztása esetén az igazolási kérelemmel egyidejűleg pótolni kell az elmulasztott cselekményt is, amennyiben ennek feltételei fennállnak. [Ket. 66. § (5) bekezdése]

Az igazolási kérelem elutasítása tárgyában végzést kell hozni, a végzés ellen az Art. 136. § (3) bekezdés d) pontja alapján önálló fellebbezésnek van helye.

Az igazolási kérelem elfogadásáról az adóhatóság az adózót végzés meghozatalával értesíti.

Amennyiben az első fokú adóhatóság az első fokú határozat kiadását követően észleli azt, hogy az adózó igazolási kérelmét a szankcionálást megelőzően benyújtotta és annak tárgyában adóhatósági döntés nem született, úgy a kérelmet jogerősen el kell bírálania, ha az igazolási kérelmet elfogadja, akkor a már kiadott határozatát vissza kell vonnia.

Az adózó igazolási kérelmének a mulasztási bírságot kiszabó határozat kiadását követő előterjesztésekor az első fokú adóhatóságnak elsődlegesen az igazolási kérelem tárgyában kell határoznia. Az igazolási kérelem nem utasítható el, ha a magánszemély külföldről származó jövedelemmel is rendelkezik és a határidő mulasztását azzal menti ki, hogy az adókötelezettségének megállapításához nemzetközi egyezmény, viszonyosság, vagy külföldi adójogi vizsgálata szükséges.

Az adózó, ha az említett kérelemben pl.: a határozat jogalapját is vitatja, méltányossági eljárást kezdeményez, stb., úgy a beadvány ezen része fellebbezésnek, méltányossági kérelemnek, stb. minősül, tehát a beadványt az igazolási kérelem jogerős elbírálását követően meg kell küldeni azon illetékes szervezeti egység számára, mely az ügyben a továbbiakban hatáskörrel rendelkezik. Amennyiben az adózó a "méltányossági kérelemnek" nevezett beadványában arra is hivatkozik, hogy mulasztásának súlyához képest a szankció túlzott mértékű, illetve mulasztásának körülményeit ismerteti, a beadványt először a szankciót megállapító határozat elleni jogorvoslati kérelemként kell elbírálni, akkor is, ha az adózó beadványát "nem fellebbezésként" nyújtotta be.

Amennyiben azonban a kérelem tartalma egyértelműen nem minősíthető, úgy az adózó nyilatkozatának beszerzése nem mellőzhető.

d) Abban az esetben, ha az adóhatóság állapítja meg, hogy az adózó bejelentési kötelezettségeinek nem tett eleget, úgy nem késedelmes teljesítés, hanem ezen kötelezettségek elmulasztása valósul meg, és az Art. 172. § (1) bekezdés c) pontja alapján kell a mulasztási bírságot kiszabni.

e) Mérlegelhető körülmények pl.:

Adózó javára:

- bejelentési kötelezettség teljesítésének 15 napon belüli késedelme,
- a mulasztásnak nincs közvetlen kihatása az adófizetési kötelezettségre.

Adózó terhére:

- adófizetési kötelezettséget közvetlenül befolyásoló késedelem (pl: alanyi adómentes határ átlépése)

31. Bevallási késedelem [Art. 172. § (1) bekezdés b) pontja és a 172. § (20) bekezdése]

a) E törvényhely alapján akkor szabható ki mulasztási bírság, ha az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó bevallási kötelezettségét a bevallás határidejét követően, de az adóhatóság felszólítását, ellenőrzését megelőzően teljesítette, és késedelmét nem mentette ki.

Az Art. 172. § (6) bekezdése alapján tehát bevallási késedelem esetén sincs helye mulasztási bírság kiszabásának, ha az adózó késedelmét annak igazolásával menti ki, hogy úgy járt el, ahogyan az az adott helyzetben általában elvárható [továbbiakban: igazolási kérelem]. Az igazolási kérelem benyújtásánál, és az elmulasztott bevallás pótlásánál az Art. 31. § (4) bekezdése az irányadó. E szerint az adóbevallás benyújtásában akadályozott adózó az akadályoztatás megszűnését követő 15 napon belül tesz adóbevallást. A késedelem igazolására vonatkozó kérelmet a bevallással egyidejűleg kell benyújtani.

Ha a magánszemély adózó a 31. § (4) bekezdése szerinti, a személyi jövedelemadó bevallás késedelmes benyújtására vonatkozó bejelentést tesz, a bevallási késedelem miatt mulasztási bírság a bevallás naptári éve november 20. napjáig nem szabható ki, kivéve, ha az adózó bevallását november 20-a előtt nyújtja be és késedelmét igazoltan nem menti ki. Az igazolási kérelem nem utasítható el, ha a magánszemély külföldről is származó jövedelemmel rendelkezik és a határidő mulasztását azzal menti ki, hogy az adókötelezettségének megállapításához nemzetközi egyezmény, viszonyosság, vagy külföldi adójog vizsgálata szükséges.

Igazolási kérelem benyújtása esetén az első fokú adóhatóság a jelen fejezet 30. c) pontjában foglaltaknak megfelelően jár el, azzal, hogy nem alkalmazható rá az Art. 5/A. § (3) bekezdés i) pontjában szabályozott 8 napos és a 6 hónapos jogvesztő határidő. Az Art. 31. § (4) bekezdése a szubjektív határidő tekintetében speciális rendelkezést tartalmaz (mivel az adóbevallás benyújtásában akadályozott adózó az akadályoztatás megszűnését követő 15 napon belül tesz adóbevallást). A Ket. által előírt 6 hónapos jogvesztő határidő helyett szintén az Art. speciális szabálya érvényesül, hiszen az Art. 164. § (1) bekezdésében foglaltak szerint az adó megállapításához való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, tehát bevallást csak az elévülési időn belül lehet benyújtani. Az Art. 31. § (13) bekezdése



további korlátot fogalmaz meg, mely szerint az ellenőrzés megkezdését követően a vizsgálat alá vont adó- és költségvetési támogatás vonatkozásában a be nem nyújtott adóbevallás nem pótolható. Ez esetben az adózó a bevallását az igazolási kérelemmel együtt, az ellenőrzés megkezdését megelőző napig pótolhatja.

Abban az esetben, ha az adózó elektronikusan nyújtott be késedelmesen adóbevallást, az igazolási kérelem benyújtása során az adóüggyek állami adóhatóság előtt történő elektronikus intézésének szabályairól és egyéb adózási tárgyú miniszteri rendeletek módosításáról szóló 47/2013. (XI. 7.) NGM rendelet 8. § (1) bekezdésében foglaltak szerint kell eljárnia, azzal, hogy amennyiben nyilvánvaló, hogy mind a bevallás teljesítése, mind az igazolási kérelem benyújtása csak a teljesítési módok különbözősége miatt válik szét egymástól, a beérkezést szabályosnak kell tekinteni, egyidejűség hiányára ez esetben nem lehet hivatkozni.

Amennyiben az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó nem teljesítette bevallási kötelezettségét, úgy az adózó terhére nem jelen tényállás, hanem az Art. 172. § (1) bekezdés c) pontja alapján szabható ki mulasztási bírság.

b) Abban az esetben, ha az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó által késedelmesen benyújtott bevallás hibás, úgy az Art. 172. § (10) bekezdése értelmében az adózó csak a késedelemért szankcionálható.

c) A b) pontban foglaltaktól eltérően, ha a hibás és késedelmes adóbevallást, illetőleg az adóbevallással egyenértékű nyilatkozatot adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő ellenjegyezte, úgy a bevallás késedelme miatt az adózó, a hibás adóbevallás, illetőleg az adóbevallással egyenértékű nyilatkozat miatt az Art. 31. § (14) bekezdése alapján az ellenjegyző adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő terhére lehet a bírságot megállapítani. Ez utóbbi esetben figyelemmel kell lenni az útmutató azon rendelkezéseire, melyek a hibás bevallás adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő általi ellenjegyzésével kapcsolatosak.

d) Az adóbevallást az Art. 175. § (3) bekezdése alapján az adózó Art. 7. § (1)-(2) bekezdéseiben foglalt képviselője vagy meghatalmazottja is aláírhatja. Ebben az esetben a bevallás késedelmes benyújtásának jogkövetkezményeit az adózónak kell viselnie, a mulasztási bírságot adózó terhére kell kiszabni.

e) A bevallás késedelme miatt kiszabott mulasztási bírság nem érinti az adózó késedelmi pótlékfizetési kötelezettségét.

f) Mérlegelhető körülmények, pl.:

Adózó javára:

- 15 napon belüli késedelem;
- az adózó által késedelmesen benyújtott bevallás nullás vagy visszaigénylést tartalmaz.

32. Vagyonszerzési illetékekkel kapcsolatos bejelentési kötelezettség késedelmes teljesítése [172. § (1) bekezdés b) pont], illetve elmulasztása [172. § (1) bekezdés c) pont]

a) E törvényhely alapján szabható ki mulasztási bírság, ha az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó vagyonszerzési illetékekkel kapcsolatos bejelentési kötelezettségét késedelmesen teljesítette, és késedelmét nem mentette ki.

Az Art. 172. § (6) bekezdése alapján vagyonszerzési illetékekkel kapcsolatos bejelentési kötelezettség késedelme esetén sincs helye mulasztási bírság kiszabásának, ha az adózó késedelmét annak igazolásával menti ki, hogy úgy járt el, ahogyan az az adott helyzetben általában elvárható [igazolási kérelem].

b) Az Art. 172. § (1) bekezdés b) és c) pontja értelmében a vagyonszerzési illetékekkel kapcsolatos bejelentési kötelezettség elmulasztásának esete a bevallás elmulasztásával esik egy tekintet alá. Ebből következően a jelen fejezet 28. pontjának a)-d) alpontjában foglalt rendelkezések a vagyonszerzési illetékekkel kapcsolatos bejelentési kötelezettség nem teljesítése esetére is irányadóak.

A mulasztási bírság értéke az általános szabályok szerint alakul (200 ezer illetve 500 ezer forintig), de a mulasztási bírság kiszabása során figyelemmel kell lenni a kiszabott vagyonszerzési illeték mértékére is.

c) Mérlegelhető körülmények, pl.:

Az adózó javára:

- 15 napon belüli késedelem
- első alkalommal történik a mulasztás
- a vagyonszerzés csekély mértékű (az eset összes körülménye alapján ítélt meg)

Az adózó terhére:

- a bejelentési késedelem meghaladja a 6 hónapot
- ismételten történik a mulasztás

- nagy értékű vagyonszerzés (az eset összes körülménye alapján ítélt meg)

33. Bejelentési, bejelentkezési, változás-bejelentési, adatszolgáltatási, pénzforgalmi számlanyitási, bevallási kötelezettség teljesítésének elmulasztása [Art. 172. § (1) bekezdés c) pont, valamint a (7) bekezdés]

a) Az Art. 172. § (1) bekezdés c) pontja alapján akkor szabható ki az adózó terhére mulasztási bírság, ha az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó nem tett eleget bejelentési, bejelentkezési, változás-bejelentési, adatszolgáltatási, pénzforgalmi számlanyitási, bevallási kötelezettségének. A bevallás benyújtásával egyenértékű, ha az adózó a bevallás benyújtására előírt határidőig az adóhatóság által rendszeresített elektronikus űrlapon nyilatkozik, hogy a bevallás benyújtására az adott időszakban nem került sor, mert adókötelezettsége nem keletkezett. E rendelkezés nem alkalmazható a soron kívüli bevallási kötelezettség esetén, továbbá felszámolás, végelszámolás esetén a tevékenységet lezáró adóbevallásra, valamint a felszámolás, végelszámolás befejezésekor benyújtandó adóbevallásra. Amennyiben az adózó az Art. 31. § (6) bekezdése szerinti nyilatkozatot tett, bevallási kötelezettségének elmulasztása miatt nem szankcionálható.

b) Az Art. 172. § (7) bekezdése alapján, ha az adóhatóság az Art. 172. § (1) bekezdés c) pontja alapján mulasztási bírságot szab ki, akkor a mulasztási bírság kiszabásával egyidejűleg az adózót – határidő tűzésével – teljesítésre hívja fel (alaphatározat). Amennyiben az adózó felszámolás végelszámolás vagy kényszertörlési eljárás alatt áll és a mulasztási bírság megállapításakor már nincsen lehetősége a teljesítésre, az előbbi felhívást az adóhatóság mellőzi.

c) A kiszabott bírság kétszeresét kell újabb határidő tűzésével megállapítani, ha a teljesítésre kötelező, előző határozatban előírt határidőt az adózó elmulasztotta (ismételt bírság). Nincs jogszabályi korlátozás arra nézve, hogy hányszor lehet az adózót teljesítésre kötelezni. Az adóhatóságnak azonban mérlegelnie kell azt, hogy az adózó képes-e a kötelezésnek eleget tenni, és ha úgy ítéli meg, hogy más eszközök (pl.: bevallás elmulasztása esetén ellenőrzés) használata célravezetőbb, akkor a bírságolás helyett azokat alkalmazza.

d) Amennyiben az adózó a c) pontban előírt kötelezettségét teljesítette, úgy az Art. 172. § (7) bekezdés második mondata alapján kiszabott bírság korlátlanul mérsékelhető, vagyis mérséklésre csak a teljesítésre ismételten felhívó, a kiszabott bírság kétszeresét megállapító határozat tekintetében van lehetősége az adóhatóságnak. A mérséklés történhet hivatalból, illetve az adózó kérelmére is.

A bírság mérsékléséről az adóhatóság – akár kérelemre, akár hivatalból – külön határozatban rendelkezik.

e) Az egyéni vállalkozó éves személyi jövedelemadó bevallása elmulasztásának szankcionálása esetén különös figyelmet kell fordítani annak vizsgálatára, hogy az egyéni vállalkozó tett-e a személyi jövedelemadó bevallásában bevallást pótló nyilatkozatot, hiszen ennek megléte esetén a hivatkozott bevallások elmulasztása miatt mulasztási bírság nem szabható ki.

A társasági adóbevallás elmulasztásának szankcionálása esetén különös figyelmet kell fordítani annak vizsgálatára, hogy a vállalkozási tevékenységet nem folytató egyházi jogi személy, továbbá az alapítvány, a közalapítvány, az egyesület, a köztestület, a lakásszövetkezet, az önkéntes kölcsönös biztosítópénztár, a közhasznú szervezetként besorolt felsőoktatási intézmény, az európai területi társulás, foglalkoztatói nyugdíjszolgáltató intézmény amely az adóévben vállalkozási tevékenységből (az önkéntes kölcsönös biztosító pénztár kiegészítő vállalkozási tevékenységből) származó bevételt nem ért el, vagy e tevékenységéhez kapcsolódóan költséget, ráfordítást nem számolt el, tett-e az éves társasági adó bevallása helyett bevallást helyettesítő nyilatkozatot, hiszen ennek megléte esetén a hivatkozott bevallás elmulasztása miatt mulasztási bírság nem szabható ki.

f) Amennyiben a bevallás elmulasztása miatt az első fokú adóhatóság mulasztási bírságot szabott ki az adózó terhére, és a határozat kiadását követően az adózó az Art. 31. § (4) bekezdésére hivatkozással a bevallás benyújtásával egyidejűleg igazolási kérelmet terjeszt elő, az első fokú adóhatóságnak ezen kérelmet el kell bírálnia.

Az igazolási kérelem elfogadásakor az első fokú adóhatóság az erről szóló végzés kibocsátásával egyidejűleg a bevallás elmulasztása miatti mulasztási bírságot kiszabó határozatát visszavonja.

g) Az Art. 172. § (5) bekezdése alapján a foglalkoztatót terhelő bejelentési kötelezettség elmulasztása esetén kiszabható mulasztási bírság felső határa a bejelenteni elmulasztott foglalkoztatottak számának és a bírság adózóra egyébként vonatkozó, törvényben rögzített legmagasabb értékének szorzata.

h) Az Art. 172. § (4) bekezdése alapján amennyiben a munkáltató, illetőleg a kifizető a magánszemélynek juttatott adó- és járulékköteles kifizetésről teljesítendő bevallás benyújtását elmulasztja, a kiszabható mulasztási bírság felső határa a bevallással érintett magánszemélyek számának és a bírság adózóra egyébként vonatkozó, törvényben rögzített legmagasabb értékének szorzata.

Az Art 31. § (2) bekezdése szerinti „nullás” tartalmú bevallás vagy az azt helyettesítő, az Art. 31. § (6) bekezdése szerinti nyilatkozat benyújtásának elmulasztása esetén az adózó nem az Art. 172. § (4) bekezdése alapján, hanem az általános szabályok szerint, az Art. 172. § (1) bekezdés c) pontja alapján sújtható mulasztási bírsággal.

i) A pénzforgalmi számlanyitási kötelezettséget az Art. 14. § (1) bekezdés i) pontja az adózó adókötelezettségei között nevesíti. A külön jogszabályokban [az egyszerűsített vállalkozói adóról szóló 2002. évi XLIII. törvény 2. § (5) bekezdés e) pontjában], illetve az Art. 9. § (3) bekezdésében, valamint a 38. § (2) bekezdésében] meghatározott adózók belföldi pénzforgalmi számlanyitásra kötelezettek. Az első pénzforgalmi számlát a pénzforgalmi számla nyitására kötelezett adózó adószámának közlésétől számított 15 napon belül kell megnyitni. A pénzforgalmi számlaszámot az adózónak az adóhatósághoz nem kell bejelentenie, az adózó kizárólag azért szankcionálható, ha nem rendelkezik pénzforgalmi számlával.

Ide tartozik az az eset is, ha az adózó pénzforgalmi számláját megszüntette, de nem nyitott helyette újat.

j) Mérlegelhető körülmények, pl.:

Adózó terhére:

- az adóhatóság a bírság kiszabása előtt bizonyíthatóan felhívta az adózót a kötelezettség teljesítésére;
- korábbi időszakban hasonló mulasztás ténye illetve szankcionálása.

#### 34. Adószámhoz kötött tevékenység vagy adóköteles tevékenység adószám hiányában történő folytatása [Art. 172. § (1) bekezdés d) pont]

a) Ezen törvényhelyre hivatkozással helyszíni ellenőrzések alkalmával, az adóalany-nyilvántartással történő kontrollt követően kerülhet sor a szankcionálásra.

b) A mulasztási bírság biztosítékaként az Art. 173. §-ban foglaltak alapján az árukészletnek, a tevékenység eszközének, illetve a termék-előállítás eredményének lefoglalására van lehetőség, amennyiben a mulasztási bírság kiszabására egyéni vállalkozói tevékenység bejelentéséhez, cégbejegyzéshez kötött tevékenység vagy adóköteles tevékenység adószám hiányában történő végzése miatt kerül sor. Ezekben az esetekben az adóhatóság a bejelentés, illetőleg cégbejegyzés nélkül folytatott tevékenység eszközét, termék-előállítás esetén annak eredményét, az árukészletet - a romlandó áruk és az élő állatok kivételével - a kiszabott bírság

összegének mértékéig, annak biztosítékként lefoglalhatja, és erről a bírságot kiszabó határozatban rendelkezik.

c) Az Art. 172. § (8) bekezdése értelmében az adóköteles tevékenységet adószám nélkül folytatókra kiszabott mulasztási bírság esetén az adóhatóság a bírságot kiszabó, valamint az árukészlet lefoglalása tárgyában hozott határozatot az adózóval kihirdetés útján közli, a határozat a közlés időpontjától kezdve a fellebbezésre tekintet nélkül végrehajtható. Amennyiben az adóhatóság nem él a lefoglalás lehetőségével, a határozatot az általános szabályok szerint közli az adózóval.

35. Nyilvántartások, bizonylatok, könyvek szabálytalanságai, beszámoló letétbe helyezésére és közzétételére vonatkozó kötelezettség elmulasztása [Art. 172. § (1) bekezdés e) pont, valamint a (7) és (7a) bekezdések és az Art. 174/A.§]

Az Art. 172. § (1) bekezdésének e) pontja alapján a magánszemély adózó 200 ezer forintig, más adózó 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható, ha a jogszabályokban előírt bizonylatok kiállítását, illetve könyvek, nyilvántartások vezetését elmulasztja, a bizonylatokat az előírásoktól eltérően állítja ki, a könyveket, nyilvántartásokat hiányosan vagy az előírásoktól eltérően vezeti, a számviteli törvény alapján összeállítandó szabályzataiban foglaltaktól eltérően jár el, a 174/A. §-ban meghatározott esetben, továbbá, ha a közzétett beszámolója a beszámoló szempontjából lényegesnek minősülő információkat nem tartalmaz vagy tévesen mutat be (lényegesnek minősül a beszámoló szempontjából minden olyan információ, amelynek elhagyása vagy téves bemutatása - az ésszerűség határain belül - befolyásolja a beszámoló adatait felhasználók döntéseit).

a) Az Art., a számviteli törvény és az egyes adójogszabályok előírják, hogy az adózónak milyen könyveket, nyilvántartásokat kell vezetnie. Mulasztási bírság szabható ki az adózó terhére, ha az említett kötelezettségeket nem szabályszerűen teljesíti.

b) Ezen tényállás alapján szabható ki mulasztási bírság akkor is, ha az adózó által kiállított számla, nyugta olyan kisebb hiányosságban szenved, amely miatt nem felel meg az ÁFA törvényben, illetve a 23/2014. (VI.30.) NGM rendeletben előírt feltételeknek. (Ha azonban a számla vagy a nyugta nem a tényleges ellenértéket tartalmazza, akkor a bírság kiszabásánál az Art. 172. § (2) bekezdés első mondatában kifejtettek az irányadók.)

c) Az Art. 172. § (7) bekezdése szerint, ha az adóhatóság bizonylat kiállítási kötelezettség elmulasztása alapján mulasztási bírságot szab ki, akkor a mulasztási

bírság kiszabásával egyidejűleg az adózót – határidő tűzésével – teljesítésre hívhatja fel (alaphatározat). Amennyiben az adózó felszámolás végelszámolás vagy kényszertörlés alatt áll és a mulasztási bírság megállapításakor már nincsen lehetősége a teljesítésre, az előbbi felhívást az adóhatóság mellőzi.

Abban az esetben, ha az adózó az alaphatározatban előírt határidőt is elmulasztotta, úgy az alaphatározatban kiszabott bírság kétszeresét kell terhére – újabb határidő tűzésével – megállapítani (ismételt bírság). Nincs jogszabályi korlátozás arra nézve, hogy hányszor lehet az adózót teljesítésre kötelezni. Az adóhatóságnak azonban mérlegelnie kell azt, hogy az adózó képes-e a kötelezésnek eleget tenni, és ha úgy ítéli meg, hogy más eszközök használata célravezetőbb, akkor a bírságolás helyett azokat kell alkalmaznia (pl: ellenőrzés elrendelése).

Amennyiben az adózó az újabb határozatban előírt kötelezettségét teljesítette, úgy az Art. 172. § (7) bekezdés második mondata alapján kiszabott bírság korlátlanul mérsékelhető, vagyis mérséklésre csak a teljesítésre ismételten felhívó, a kiszabott bírság kétszeresét megállapító határozat tekintetében van lehetősége az adóhatóságnak. A mérséklés történhet hivatalból, illetve az adózó kérelmére is.

A bírság mérsékléséről az adóhatóság – akár kérelemre, akár hivatalból – külön határozatban rendelkezik.

d) Az állami adóhatóság a számviteli törvény szerinti beszámoló letétbe helyezésére és közzétételére előírt határidő eredménytelen elteltét, illetve a céginformációs szolgálat közzétételi költségtérítés teljesítésének elmulasztásáról szóló értesítésének beérkezését követő 15 napon belül 30 napos határidő tűzésével a 172. § (1) bekezdés e) pontja szerinti mulasztási bírság kiszabása mellett felhívja az adózót a kötelezettség teljesítésére. Ebben az esetben a magánszemély adózó 200 ezer forintig, más adózó 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható.

Amennyiben az adózó a számviteli törvény szerinti beszámoló letétbe helyezésére és közzétételére vonatkozó kötelezettségét az állami adóhatóság az Art. 174/A. § szerinti első felszólításában szereplő határidőn belül nem teljesíti, az állami adóhatóság a határidő leteltét követő napon 60 napos határidő tűzésével 1 millió forintig terjedő mulasztási bírságot állapít meg az adózó terhére, valamint ismételten felhívja az adózót a kötelezettség teljesítésére. (Art. 172. § (7a) bekezdése szerinti bírság) Ha az adózó a beszámoló letétbe helyezési, illetve közzétételi kötelezettségének az ismételt felhívásban szereplő határidőn belül sem tesz eleget, az állami adóhatóság az adózó adószámát felfüggesztés nélkül hivatalból törli és erről a cégbíróságot elektronikus úton haladéktalanul értesíti és kezdeményezi a cég megszűntnek nyilvánítását.

A fentiek nem alkalmazhatók, ha az adózó a mulasztás elkövetésekor felszámolás vagy végelszámolás alatt állt.

Tekintettel arra, hogy az egyes hatósági eljárások illetékének és igazgatási szolgáltatási díjának megszüntetéséről szóló 2015. évi CXCV. törvény 2016. január 1-jétől hatályon kívül helyezte a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvénynek a számviteli beszámoló közzétételéért fizetendő igazgatási szolgáltatási díjra vonatkozó rendelkezését, így a fenti bírságtényállás csak a 2016. január 1-jét megelőző mulasztások vonatkozásában alkalmazható.

36. A fokozott adóhatósági felügyelet által keletkezett kötelezettség megszegése, hiányos teljesítése [Art. 172. § (1) bekezdés f) pont és (7) bekezdés]

Az Art. 24/F. § (1) bekezdése alapján az állami adóhatóság az adószám megállapítását, illetve az Art. 24/D. § szerinti eljárást követően kockázatelemzési eljárást folytat le, amely során az adózót - az adózó által végezni kívánt tevékenységhez szükséges személyi, tárgyi és pénzügyi feltételek fennállásának ellenőrzése céljából - kérdőív kitöltésére, és annak az állami adóhatósághoz - az adózó választása szerint - postai vagy elektronikus úton történő megküldésére kötelezheti. Az Art. 172. § (1) bekezdés f) pontja alapján akkor szabható ki mulasztási bírság az adózó terhére, amennyiben az adózó az Art. 24/F. § (1) bekezdése szerinti kérdőívet határidőn belül nem küldi vissza az állami adóhatóság részére, illetve a kérdőívvel kapcsolatos hiánypótlási felhívásnak határidőn belül nem tesz eleget.

Az Art. 172. § (7) bekezdése alapján, ha az adóhatóság az Art. 172. § (1) bekezdés f) pontja esetén - amennyiben az adózó az Art. 24/F. § (1) bekezdése szerinti kérdőívet határidőn belül nem küldi vissza az állami adóhatóság részére, illetve a kérdőívvel kapcsolatos hiánypótlási felhívásnak határidőn belül nem tesz eleget - mulasztási bírságot szab ki, akkor a mulasztási bírság kiszabásával egyidejűleg az adózót – határidő tűzésével – teljesítésre hívja fel. Az Art. 172. § (7) bekezdése kiemeli, hogy az Art. 172. § (1) f) pontja alapján kiszabott bírság esetén nincs helye ismételt bírság kiszabásának. Ha az adózó felszámolás vagy végelszámolás, vagy kényszertörlési eljárás alatt áll és a mulasztási bírság megállapításakor már nincsen lehetősége a teljesítésre, az előbbi felhívást az adóhatóság mellőzi.



37. Az Art. felhatalmazása alapján kiadott külön jogszabályban meghatározott feltételek megsértésével történő nyomtatvány, illetve számlázó program - előállítás és/vagy forgalmazás [Art. 172. § (1) bekezdés h) pont]

A számla és a nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák adóhatósági ellenőrzéséről szóló 23/2014. (VI. 30.) NGM rendeletben foglalt szabályoknak megfelelően a számla és a nyugta nyomtatvány kizárólag az adóhatóság által a nyomtatvány előállítója részére kijelölt sorszám tartományba illeszkedő nyomtatott sorszám alkalmazásával, az adott sorszám tartományba illeszkedő sorszám kihagyás és ismétlés nélküli felhasználásával állítható elő. Az állami adóhatóság a nyomtatvány-előállítók részére kijelölt sorszám tartományokat honlapján rendszeresen közzéteszi.

Fontos kiemelni, hogy amennyiben a nyugta egyúttal az abban megjelölt szolgáltatás igénybevételére is jogosítja annak bemutatóját, akkor a nyomtatvány előállítója, forgalmazója e tekintetben mentesül az adóhatóság által kijelölt sorszám tartományra vonatkozó követelmény teljesítése alól.

A nevezett NGM rendelet rendelkezik a számlázó programmal szembeni követelményekről, melyek szerint számlázó program útján előállított számla vagy nyugta abban az esetben alkalmas adóigazgatási azonosításra, ha a számlázó program kihagyás és ismétlés nélküli, folyamatos sorszámozást biztosít, és a számlázó programot az NGM rendeletben foglalt szabályok szerint bejelentették, valamint rendelkezik az adóhatósági adatszolgáltatási funkcióval. Az NGM rendelet 11. §-a részletesen felsorolja a bejelentendő adatok körét.

Abban az esetben, ha a program egyaránt alkalmas számla és nyugta előállítására, számla és nyugta kibocsátása elkülönített sorszám tartományon is történhet.

A számítógéppel előállított nyugtával szembeni követelményeket az NGM rendelet 16. § (1) bekezdése tartalmazza, mely szerint „a számítógéppel előállított nyugtával szemben követelmény, hogy a program a sorszámozást kihagyás és ismétlés nélkül biztosítsa.” A nyugta előállítására használt program szabályos működéséhez szükséges további feltételekről az NGM rendelet 16. § (2) – (7) bekezdése rendelkezik.

A számlázó programnak az adóalany nem magyarországi adószámán [Áfa tv. 258. § (3) bekezdés *b)* és *c)* pont] történő számlakibocsátásához a belfölditől elkülönített sorszám tartományt kell biztosítania.

Az NGM rendelet felsorolja továbbá azon eseteket is, hogy mikor nem sérül a sorszámozás folyamatossága.

A számlázó program előállításával és/vagy forgalmazásával kapcsolatban az alábbi kötelezettségeket fogalmazza meg az NGM rendelet:

- számlázó program értékesítésekor, rendelkezésre bocsátásakor az értékesítő, rendelkezésre bocsátó köteles a vevő, felhasználó részére átadni vagy egyéb módon rendelkezésére bocsátani a számlázó program fejlesztője által készített felhasználói dokumentációt,
- a számlázó programnak olyan önálló, de a programba beépített, „adóhatósági ellenőrzési adatszolgáltatás” elnevezésű funkcióval kell rendelkeznie, amelynek elindításával adatexport végezhető:
  - a)* a kezdő és záró dátum (év, hónap, nap) megadásával meghatározható időszakban kibocsátott, illetve
  - b)* a kezdő és a záró számlasorszám megadásával meghatározható sorszám tartományba tartozó számlákra [NGM rendelet 8. § (1) bek. c) pont, 11/A. §].
- a számlázó program értékesítésekor, rendelkezésre bocsátásakor tájékoztatnia kell a vevőt, felhasználót a számlázó program nevééről és azonosítójáról,
- olyan számlázó programot állítható elő, illetve hozható forgalomba, amely:
  - kizárólag a dokumentációban szereplő funkciókat hajtja végre
  - felhasználói dokumentációja tartalmazza a számlázó program működésére, használatára vonatkozó részletes leírást és a számlázó program valamennyi funkciójának ismertetését
  - a számlázó program fejlesztője, forgalmazója a számlázó programot kizárólag adóalanyoknak értékesítheti,
  - a számlázó program funkcióinak módosítása esetén az értékesítő, rendelkezésre bocsátó köteles gondoskodni arról, hogy a vevő, felhasználó rendelkezésére álljon a felhasználói dokumentáció funkciómódosítást leíró kiegészítése, módosítása.

Amennyiben az adózó az Art. felhatalmazása alapján kiadott NGM rendeletben meghatározott feltételek megsértésével állít elő és/vagy hoz forgalomba

nyomtatványt, illetve számlázó programot, úgy mulasztási bírsággal sújtható. A jogszabályi rendelkezés alapján a mulasztási bírság kiszabásának feltételül szolgál önmagában az is, ha a jogszabályi feltételeknek, követelményeknek nem megfelelő módon állítják elő a nyomtatványt.

38. Nyilatkozattétel elmulasztása (tanúvallomás jogosulatlan megtagadása) [Art. 172. § (1) bekezdés i) pont]

Az adózót nyilatkozattételi kötelezettség az Art. 14. § (1) bekezdése, valamint az Art. 48. § alapján terheli.

Az adóhatóság vizsgálja a tanúvallomás abszolút és relatív akadályait, hogy valóban jogosulatlanul tagadta-e meg az ügyfél a tanúvallomást.

Ezen szabályok megszegése esetén az adózó az Art. 172. § (1) bekezdésének i) pontja alapján szankcionálható.

Jelen bekezdésben hivatkozott esetektől el kell különíteni azt, amikor az adózót, mint ügyfelet a Ket. 51. § alapján hívja fel az adóhatóság, mint közigazgatási szerv nyilatkozattételre. Ilyenkor ugyanis az adózó a nyilatkozattételt megtagadhatja, melynek az a jogkövetkezménye, hogy a közigazgatási szerv a rendelkezésére álló adatok alapján dönt, vagy az eljárást megszünteti, bírságolásnak ez esetben nincs helye.

39. Az ellenőrzés, az üzletlezárás, a hatósági eljárás vagy a végrehajtási eljárás akadályozása [Art. 172. § (1) bekezdés l) pont]

a) A tényállás a megjelenési kötelezettség elmulasztását, valamint az együttműködési kötelezettség megsértését nevesíti, azonban ez csak példálózó jellegű felsorolás. Jelen tényállást bármely olyan adózói magatartás megvalósítja, amely az ellenőrzés, az üzletlezárás, a hatósági eljárás, illetőleg a végrehajtási eljárás lefolytatását jogszerűtlenül akadályozza, ezért tartalmazza a törvény a „más módon akadályozza” fordulatot.

A bármely más módon történő akadályoztatás lehetséges eseteiből az Art. kiemeli azt az esetet, amikor az adózó a becslés során 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.

b) A mulasztási bírságot kiszabó határozatban az adóhatóság pontosan megjelöli azt, hogy az ellenőrzés, az üzletlezárás, a hatósági eljárás, illetőleg a végrehajtási

eljárás akadályozása miben nyilvánult meg. Nem minősül az ellenőrzés, az üzletlezárás, a hatósági eljárás, illetőleg a végrehajtási eljárás akadályozásának az, ha az adózó az ellenőrzés, az üzletlezárás, a hatósági eljárás vagy a végrehajtási eljárás során jogszerűen és jóhiszeműen él a jogszabályokban számára biztosított eszközökkel, valamint azon adózói cselekmény sem, amely más adójogi tényállás alapján szankcionálható szabálytalanságot valósít meg.

A megjelenési kötelezettség elmulasztása már önmagában megalapozza az ellenőrzés akadályozását.

c) Az Art. 172. § (9) bekezdése értelmében ezen tényállás alapján mulasztási bírságot nem csupán az adott ügyben érintett adózó, hanem az ellenőrzést (végrehajtást) akadályozó adózónak nem minősülő magánszemély terhére is meg lehet állapítani, az ellenőrzés, az üzletlezárás, illetve a végrehajtási eljárás akadályozásáért.

d) Ha törvény az üzletlezárás alkalmazását kizárja vagy az adózó az üzletlezárás foganatosítását megghiúsítja, valamint a lezárt üzletet kinyitja, a mulasztási bírság felső határa az üzletlezárás határozatban meghatározott napjai számának, illetve a bírság, adózóra egyébként vonatkozó, törvényben rögzített legmagasabb értékének szorzata.

Az Art. 172. § (1) bekezdés l) pontja szerinti jogsértés ismételt elkövetése esetén az adózó az Art. 172. § (1a) bekezdése szerinti mulasztási bírsággal sújtható (a mulasztási bírság összege magánszemély adózó esetén 500 ezer forintig, más adózó esetén 1 millió forintig terjedhet).

#### 40. Az Art. szerint elektronikus bevallás benyújtására kötelezett adózó regisztrációs kötelezettségének elmulasztása, illetve késedelmes teljesítése [Art. 172. § (1) bekezdés m) pontja]

a) Az Art. 175. § (9) bekezdése alapján az Art. 31. § (2) bekezdése szerinti bevallás az Art. 31/B. § szerinti általános forgalmi adó összesítő jelentés benyújtására, illetőleg az Art. 8. számú melléklete szerinti összesítő nyilatkozat benyújtására kötelezett adózó az e kötelezettség keletkezése időpontjától az állami adóhatósághoz teljesítendő valamennyi bevallási és adatszolgáltatási kötelezettségét, valamint fizetési könnyítési és adómérséklési tárgyú kérelmének előterjesztését, továbbá adóhatósági igazolás kiadására irányuló kérelmének előterjesztését elektronikus úton teljesíti, melynek előfeltétele ügyfélkapu létesítésének kezdeményezése (a regisztráció megtehető a járási hivatalok szervezeti egységeként működő okmányirodáknál, a személyi adat- és lakcímnnyilvántartás központi szervénél vagy az állami adó- és vámhatóságnál,

valamint Magyarország diplomáciai és konzuli képviseletein), illetve annak adóhatósági bejelentése.

b) Az Art. 31. § (2) bekezdése szerinti bevallás, adatszolgáltatás, illetve összesítő nyilatkozat vagy összesítő jelentés benyújtására kötelezett adózó mulasztási bírsággal sújtható, ha okmányirodai regisztrációs kötelezettségét nem vagy késedelmesen teljesíti. Az ezzel összefüggő – az Art. 17. § (5) bekezdése szerinti – adóhatósági bejelentési kötelezettség késedelmes teljesítése esetén az Art. 172. § (1) bekezdésének a) pontja alapján, nem teljesítése esetén pedig az Art. 172. § (1) bekezdésének c) pontja alapján sújtható mulasztási bírsággal.

c) Mérlegelhető körülmények pl.:

Adózó javára:

- az adózó újonnan alakult, illetve korábban nem volt kifizető, munkáltató.
- a késedelmes teljesítés a határidő leteltét követő 15 napon belül megtörtént, és a késedelem nem befolyásolta az Art. 31. § (2) bekezdése szerinti bevallás határidőben történő benyújtását.

Adózó terhére:

- jelentős költségvetési kapcsolatokkal rendelkező, kifizetőnek, munkáltatónak minősülő adózó.
- a késedelem miatt az Art. 31. § (2) bekezdése szerinti bevallást késedelmesen tudta benyújtani az adózó.

41. A köztartozásmentes adózói adatbázisba történő felvételhez valótnul tett külön nyilatkozat [Art. 172. § (1) bekezdés n) pont]

a) A magánszemély adózó 200 ezer forintig, más adózó 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható, ha az Art. 178. § 32. pontja szerinti köztartozásmentes adózói adatbázisba történő felvételhez valótnul tett külön nyilatkozatot arról, hogy az adatbázis közzétételét megelőző hónap utolsó napjáig esedékes bevallási és befizetési kötelezettségének maradéktalanul eleget tesz, illetve tett.

b) Az Art. 36/B. § (1) bekezdése szerint az állami adóhatóság az adózó erre irányuló kérelme alapján, a kérelem benyújtásának hónapját követő hónap 10. napján felveszi az adózót a köztartozásmentes adózói adatbázisba, ha az adóhatóság vizsgálata alapján az adózó a köztartozásmentes adózói adatbázisba történő felvételhez a törvényi feltételeket teljesíti. Az adózónak külön nyilatkoznia kell arról, hogy a köztartozásmentes adózói adatbázis közzétételét megelőző hónap utolsó napjáig esedékes bevallási és befizetési kötelezettségének maradéktalanul

eleget tesz/tett. Amennyiben az adóhatóság utóbb megállapítja, hogy az adózó e körben valótlan nyilatkozatot tett, azaz az adózó az adatbázis közzétételét megelőző hónap utolsó napjáig esedékes bevallási és befizetési kötelezettségének nem tett eleget maradéktalanul, akkor e törvényhely alapján bírságot kell szabni.

42. Valótlan nyilatkozat tétele vagy nyilatkozattétel elmulasztása utazásszervezési szolgáltatás igénybevételéről [Art. 172. § (1) bekezdés ny) pont]

A magánszemély adózó 200 ezer forintig, más adózó 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható, ha az általános forgalmi adóról szóló törvény 206. § (1) bekezdés c) pontja szerint utasként az utazásszervezési szolgáltatás nem adóalanyként, nem adóalanyi minőségben vagy saját nevében és javára történő igénybevételéről valótlan nyilatkozatot tesz, vagy a nyilatkozattételt elmulasztja.

Az Áfa. tv. 206. § (1) bekezdés c) pontja értelmében *utas* az, aki nem adóalanyként vagy nem adóalanyi minőségében, illetőleg egyéb esetekben pedig a saját nevében és javára ténylegesen igénybe veszi az utazásszervezési szolgáltatást.

43. Számla, egyszerűsített számla, nyugta kibocsátásának elmulasztása, illetve nem a tényleges ellenértékről való kibocsátása [Art. 172. § (2) bekezdés]

a) Ezen törvényhely alapján abban az esetben szabható ki mulasztási bírság, ha az adóhatóság megállapítja, hogy az adózó számla, egyszerűsített számla, nyugta [együtt: bizonylat] kibocsátási kötelezettségét nem teljesítette, illetve, ha a bizonylatot nem a tényleges ellenértékről bocsátotta ki. Tekintettel arra, hogy ez a tényállás az adóelkerülés egyik leggyakoribb módja, a mulasztási bírsággal történő szankcionálás az adózó személyétől független, egységes és emelt tételű, összege 1 millió forintig terjed.

b) A bizonylat kisebb hiányossága (pl.: a címzés hiányos) miatti mulasztási bírságot nem ezen törvényhely, hanem az Art. 172. § (1) bekezdés e) pontja alapozza meg. Ide tartozik az az eset is, amikor az adózó olyan bizonylatot bocsát ki, amelyik nem felel meg a számla és a nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák adóhatósági ellenőrzéséről szóló 23/2014. (VI. 30.) NGM rendelet 4. §-ában foglaltaknak, mely értelmében a nyomtatvány előállító az adóhatóság által részére előre kijelölt sorszám tartományban folyamatosan, az adott sorszám tartományba illeszkedő sorszám kihagyás és ismétlés nélküli felhasználásával állíthat elő számlát. Ettől az előírástól eltérő módon előállított számlát kibocsátó adózó tehát nem esik egy tekintet alá a számlaadási kötelezettségét elmulasztó – a 172. § (2) bekezdés

első mondata alapján szankcionálható – adózóval, hanem az Art. 172. § (1) bekezdésének e) pontja alapján bírságot lehet kifizetni.

Fontos kiemelni, hogy amennyiben a nyugta egyúttal az abban megjelölt szolgáltatás igénybevételére is jogosítja annak bemutatóját, akkor a nyomtatvány előállítója, forgalmazója e tekintetben mentesül az adóhatóság által kijelölt sorszámtartományra vonatkozó követelmény teljesítése alól.

c) Az Art. 174. § (1) bekezdés c) pontja alapján az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabása mellett az adóköteles tevékenység célját szolgáló helyiséget 12 nyitvatartási napra lezárhatja, ha az adózó az adóköteles tevékenység célját szolgáló ugyanazon helységben (műhely, üzlet, telep stb.) az első ellenőrzéstől számított egy éven belül második alkalommal mulasztotta el számla- vagy nyugtaadási kötelezettségét.

Számla- vagy nyugtaadási kötelezettség elmulasztásának ezt követően történő ismételt előfordulása esetén 30, minden további alkalommal 60 nyitvatartási nap az üzletlezárás időtartama.

A fokozatosság elvét szem előtt tartva, ilyen esetben az ismételten kiszabott bírság mellett alkalmazott üzletlezárásnál 12 nap a lezárás időtartama. A 30 napra történő lezárás csak akkor lehetséges, ha ugyanazon mulasztások között három év nem telt el és egy alkalommal az adóhatóság alkalmazott üzletlezárás intézkedést. Ezt követő minden további mulasztás esetén mulasztási bírság kiszabása mellett az üzletlezárás időtartama 60 nyitvatartási nap.

Nem alkalmazhatók az ismétlődésre vonatkozó rendelkezések, ha két egymást követő mulasztás között 3 év eltelt. A hároméves időtartam számítása során a jogerős határozattal korábban megállapított ugyanolyan mulasztást kell alapul venni, ismétlődés időpontjának a mulasztás feltárása, azaz a mulasztásról való tudomásszerzés időpontja az irányadó. A mulasztásról való tudomásszerzésen az ellenőrzés kezdő időpontja értendő.

Jóllehet, az Art. nem teszi kötelezővé az intézkedés alkalmazását, azonban annak alkalmazásától az adóhatóság csak kivételes méltánylást érdemlő esetben tekinthet el.

d) Mérlegelhető körülmények pl.:

Az adózó javára:

- ha hitelt érdemlően bizonyítható, hogy az adózó, illetve a nála foglalkoztatott alkalmazottja a nyugtát kiállította (a vásárlás adatait a pénztárgépbe beütötte; rögzítette és kinyomtatta) de a vevőnek azt nem adta át (pl.: a pénztárgép

szalagjáról az egyes nyugták nincsenek leszakítva, de a vásárlások pontosan rögzítve vannak);

Az adózó terhére:

- a kötelezettségét az adózó már korábban is elmulasztotta;
- a pénztárgép használatára köteles vállalkozás egyáltalán nem rendelkezik pénztárgéppel, vagy egyéb vállalkozás egyáltalán nem rendelkezik a kötelezettség teljesítésére alkalmas eszközzel (pl.: pénztárgéppel, vagy nyugtatómbbel), ebben az esetben a mulasztási bírságot a bírsághatár felső összegében indokolt kiszabni, mivel az adózó a jogszabályban előírt kötelezettségét egyáltalán nem tudja teljesíteni;
- folyamatos nyitva tartás mellett csak alkalmanként állít ki nyugtát.

44. Több munkáltató által létesített munkaviszony esetén az adókötelezettségek teljesítésére kötelezett munkáltató kijelölésének elmulasztása [Art. 172. § (2a) bekezdés]

Az Art. 16. § (4b) bekezdése alapján a több munkáltató által létesített munkaviszony esetén a munkáltatók a munkaviszony létesítésével egyidejűleg kötelesek írásban az adókötelezettségek teljesítésére egy munkáltatót kijelölni, továbbá a kijelölt munkáltató személyéről a munkavállalót tájékoztatni. Az Art. 178. § 23. pontja szerint a több munkáltató által létesített munkaviszony esetén a kijelölt munkáltató minősül munkáltatónak. Amennyiben a több munkáltató által létesített munkaviszony esetén az adókötelezettségek teljesítésére kötelezett munkáltató kijelölésére írásban a munkaviszony létesítésével egyidejűleg nem kerül sor, a munkaviszony valamennyi - a munka törvénykönyvéről szóló törvény szerinti - munkáltatója 500 000 forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható.

Kijelölés hiányában az adóhatóság valamennyi munkáltatót egyidejűleg hívja fel a teljesítésre, és valamennyi, a kötelezettséget elmulasztó munkáltatót szankcionálhatja.

45. Alkalmazott, képviselő vagy az értékesítésben közreműködő magánszemély, bírságolása [Art. 172. § (3) bekezdés]

a) Az Art. 172. § (2) bekezdés első mondatában foglaltakon túl, számla, egyszerűsített számla, nyugtakibocsátási kötelezettség elmulasztásáért az adózó mellett annak alkalmazottja, képviselője, vagy az a magánszemély is, aki az értékesítésben közreműködik, 10 ezer forinttól 50 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható.



Ezen tényállás alapján kiszabható mulasztási bírság a számla, egyszerűsített számla, nyugtakibocsátás szabályainak megsértése esetén az adózóra kiszabható mulasztási bírság mellett alkalmazható, az adózóra kiszabott bírság nagyságát az alkalmazottra kiszabott bírság nagysága nem befolyásolja. Az adózó bírságolása és az alkalmazott bírságolása egyidejűleg, egymástól függetlenül történik, a mulasztás alkalmazottra hárításával az adózó nem bújhat ki az őt sújtandó magasabb bírságösszeg megfizetése alól.

Ha a jogsértést az adózó alkalmazottja követi el, minden esetben alkalmazandó a szankció, kivéve például, ha az adózó a kötelezettség teljesítésének feltételeit nem biztosítja (pl. nincs pénztárgépe).

Alkalmazott bírságolására csak számla- vagy nyugtaadás elmulasztása miatt van lehetőség, számla- vagy nyugta nem a tényleges ellenértékről történő kiállítása esetén azonban alkalmazott nem szankcionálható.

b) Az alkalmazottak bírságolása során az adóhatóságnak az ellenőrzésről egy jegyzőkönyvet kell készíteni, melyből egy példányt az adózónak, egyet az alkalmazottnak kell átadni. A jegyzőkönyvet a mulasztást elkövető (jelen lévő) alkalmazottnak alá kell írnia, valamint, ha jelen van az adózónak is. Amennyiben az adóhatóság jogszabálysértést nem tárt fel, úgy az e tényt rögzítő jegyzőkönyvet próbavásárlás esetén az adózó részére postai úton kézbesíti, egyéb adatgyűjtésre irányuló ellenőrzés esetén a jelen lévő alkalmazott vagy az értékesítésben közreműködő személy részére is átadhatja. Amennyiben próbavásárlásra elektronikus kereskedelmi szolgáltatást nyújtó, vagy egyéb megrendelésen alapuló termékértékesítést folytató adózónál kerül sor, az adóhatóság az ellenőrzés megállapításairól szóló jegyzőkönyvet minden esetben az adózó részére kézbesíti. Amennyiben nincs jelen az adózó, részére postai úton kell kézbesíteni a jegyzőkönyvet. Ha a mulasztást elkövető alkalmazott a jegyzőkönyv átvételét megtagadja, akkor számára is postai úton kell azt kézbesíteni. A jegyzőkönyv alapján – tekintve, hogy a bírságolandók személye különbözik – két határozatot kell hozni, egyet az adózó részére és egyet az alkalmazott részére.

#### 46. Be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatása [Art. 172. § (2) bekezdés]

a) Az Art. ezen rendelkezése alapján, ha az adózó be nem jelentett alkalmazottat foglalkoztat vagy foglalkoztatott, 1 millió forintig terjedő mulasztási bírsággal kell sújtani. E tényállás alapján mulasztási bírság kiszabása minden esetben kötelező. Az Art. 172. § (21) bekezdése azzal a korlátozással alkalmazható, hogy mulasztási bírság mellőzésének nincs helye.

Abban az esetben azonban, ha az adózó a munkaviszony létesítésének bejelentésére vonatkozó bejelentési kötelezettségét az ellenőrzés megkezdéséig a tényleges

foglalkoztatás teljes időtartamára vonatkozóan teljesítette, az adóhatóság az Art. 172. § (6) bekezdésben, illetőleg a (21) bekezdésben foglaltak szerint jár el.

b) Az Art. 178. § 8. pontja szerint be nem jelentett alkalmazottnak minősül az adózó gazdasági tevékenységében személyesen közreműködő magánszemély, akire vonatkozóan a munkáltató, illetve kifizető az e törvényben meghatározott bejelentési kötelezettségének nem tett eleget, illetve a munkáltató, kifizető nem tudja bizonyítani, hogy a tevékenységében közreműködő jogviszonya kívül esik a bejelentési kötelezettségen.

c) Az Art. 174. § (1) bekezdése a) pontja alapján, ha az adózó be nem jelentett alkalmazottat foglalkoztat vagy foglalkoztatott, az adóhatóság az adózó terhére mulasztási bírság kiszabása mellett intézkedést is alkalmazhat.

Ez alapján az adóhatóság a tevékenység célját szolgáló helyiséget lezárhatja. A mulasztás első észlelésekor 12 nyitvatartási napra zárhatja le az üzletet az adóhatóság, a második alkalommal 30, minden további alkalommal 60 nyitvatartási nap az üzletlezárás időtartama.

Nem alkalmazhatók az ismétlődésre vonatkozó rendelkezések, ha két egymást követő mulasztás között 3 év eltelt. A hároméves időtartam számítása során a jogerős határozattal korábban megállapított ugyanolyan mulasztást kell alapul venni, ismétlődés időpontjának a mulasztás feltárása, azaz a mulasztásról való tudomásszerzés időpontja az irányadó. A mulasztásról való tudomásszerzésen az ellenőrzés kezdő időpontját kell érteni.

Jóllehet, az Art. nem teszi kötelezővé az intézkedés alkalmazását, azonban annak alkalmazásától csak kivételes méltánylást érdemlő esetben lehet eltekinteni. (Pl: ha az adózó csupán a foglalkoztatott bejelentésével kapcsolatos adminisztrációs kötelezettségét mulasztja el, azonban a foglalkoztatott után a közterheket megfizette.)

A fokozatosság elvét szem előtt tartva ilyen esetben az ismételten kiszabott bírság mellett alkalmazott üzletlezárásnál 12 nap a lezárás időtartama. A 30 napra történő lezárás csak akkor lehetséges, ha ugyanazon mulasztások között három év nem telt el és egy alkalommal az adóhatóság alkalmazott üzletlezárás intézkedést. Ezt követő minden további mulasztás esetén mulasztási bírság kiszabása mellett az üzletlezárás időtartama 60 nyitvatartási nap.

47. Be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatása, igazolatlan eredetű áru forgalmazása, számla - vagy nyugtakibocsátási kötelezettségnek az első ellenőrzéstől számított egy éven belüli második alkalommal történő elmulasztása üzlethelyiség nélkül végzett tevékenység esetén [Art. 172. § (8a) bekezdés]

Amennyiben az adózó be nem jelentett alkalmazottat foglalkoztat vagy foglalkoztatott, igazolatlan eredetű árut forgalmaz, vagy az adóköteles tevékenysége során (piaci árusítóhely, mozgóbolt stb.) az első ellenőrzéstől számított egy éven belül második alkalommal mulasztotta el számla- vagy nyugtakibocsátási kötelezettségét és üzlethelyiség nélkül végzi tevékenységét, akkor az adóhatóság mulasztási bírság kiszabása mellett üzletlezárást helyettesítő bírságot állapít meg.

Az említett jogsértések ismételt elkövetése esetén az üzletlezárást helyettesítő bírságot ismételten (alkalmanként) meg kell állapítani. A kiszabható bírság felső határa magánszemély adózó esetében 200 ezer forint, más adózó esetén 500 ezer forint.

Az Art. 172. § (8a) bekezdésben rögzített tényállás megvalósulása esetén az adóhatóság köteles a bírságot kiszabni, a törvény csak a bírság mértéke tekintetében biztosít mérlegelési lehetőséget.

48. A pénztárgép üzemeltetésével kapcsolatos, jogszabályban meghatározott kötelezettség megszegése üzlethelyiség nélkül végzett tevékenység esetén [Art. 172. § (8b)]

Ha az adózó a pénztárgép üzemeltetésével kapcsolatos, jogszabályban meghatározott kötelezettségét megszegte, az adóhatóság mulasztási bírság kiszabása mellett az üzlethelyiség nélkül végzett tevékenység esetén üzletlezárást helyettesítő bírságot állapíthat meg. Ezen jogsértés ismételt elkövetése esetén az üzletlezárást helyettesítő bírságot minden alkalommal meg kell állapítani. A kiszabható bírság felső határa magánszemély adózó esetében 200 ezer forint, más adózó esetén 500 ezer forint.

49. Hibás bevallás [Art. 172. § (10) bekezdés]

a) Az adózó a hibásan benyújtott bevallás miatt mulasztási bírsággal sújtható. Az Art. 178. § 12. pontja szerint hibásnak az a bevallás tekinthető, amelynél az Art. 34. § szerinti kijavításnak van helye, vagy a bevallás adóhiányt nem eredményező hiányosságát az adóhatóság tárja fel.

b) Abban az esetben, ha az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó által késedelmesen benyújtott bevallás hibás, úgy az Art 172. § (10) bekezdése értelmében az adózó csak a késedelemért szankcionálható.

c) A b) pontban foglaltaktól eltérően amennyiben a hibás és késedelmes adóbevallást adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő ellenjegyezte, úgy

a bevallás késedelme miatt az adózó, a hibás bevallás miatt az Art. 31. § (14) bekezdése alapján az ellenjegyző adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő terhére lehet bírságot megállapítani. A mulasztási bírság mértéke az adózóra irányadó bírságmértékhez igazodik.

Amennyiben az adóhatóság feltárja, hogy az adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő által ellenjegyzett több bevallás is hibás, a bevallásokhoz kapcsolódóan külön-külön az adótanácsadó illetékessége szerinti első fokú adóhatóság hozza meg a mulasztási bírság kiszabásáról rendelkező határozatokat. Ilyenkor a javasolt bírságmérték a törvényi maximum.

d) Az Art. 172. § (4) bekezdés alapján amennyiben a munkáltató, illetőleg a kifizető a magánszemélynek juttatott adó- és járulékköteles kifizetésről teljesítendő bevallásában hiányos, illetve valótlan adatokat közöl, vagy a bevallás benyújtását elmulasztja, a kiszabható mulasztási bírság felső határa a bevallással érintett magánszemélyek számának és a bírság adózóra egyébként vonatkozó, törvényben rögzített legmagasabb értékének szorzata.

e) Mérlegelhető körülmények pl.:

Adózó javára:

- a hiba az adó, költségvetési támogatás összegében különbözetre nem vezetett.

Adózó terhére:

- a bevallás javítása során az adózó együttműködési kötelezettségét többszöri felszólításra (sem) teljesítette.

#### 50. Egyéb kötelezettség megszegése [Art. 172. § (15) bekezdése]

A jelen jogszabályhely alapján kiszabható mulasztási bírság - melynek összege magánszemély adózó esetében 50 ezer, más adózónál 100 ezer forintig terjedhet - alkalmazásának feltétele a mulasztás ténye mellett az is, hogy az adózó olyan kötelezettségét szegje meg, amelyet az Art., adótörvény, illetőleg e törvények felhatalmazásán alapuló más jogszabály állapít meg, és annak megszegése nem valósít meg olyan tényállást, amely az Art. 172. § (1)-(14), (16)-(20g) bekezdései alapján szankcionálható.

Így pl.:

- Az Art. 27. § (1) bekezdése alapján, amennyiben a munkáltató nem vállalja az olyan magánszemély adójának megállapítását, aki a személyi jövedelemadóról szóló törvényben meghatározott feltételek alapján nincs

kizárva a munkáltatói adómegállapítás választásának lehetőségéből, a munkáltató köteles tájékoztatni a magánszemélyt az adónyilatkozat vagy az egyszerűsített bevallás választásának lehetőségéről. Amennyiben tehát a munkáltató nem vállalja a munkáltatói adómegállapítást, nem terheli más adómegállapítási mód vonatkozásában közvetlen közreműködési kötelezettség, helyette csupán tájékoztatási kötelezettsége van a magánszemély vonatkozásában egy másik bevallási lehetőség választására vonatkozóan.

A munkáltató fenti kötelezettségének elmulasztása miatt e pont alapján sújtható mulasztási bírsággal.

51. A munkavállalói értékpapír-juttatási program keretében szerzett jövedelemre vonatkozó adatszolgáltatási, tájékoztatási kötelezettség megszegése [Szja törvény 77/C. § (16) bekezdés]

Az Szja törvény a program szervezője és a letétkezelő számára adatszolgáltatási, tájékoztatási kötelezettséget ír elő, mely kötelezettségek megszegése esetén a szervező, illetőleg a letétkezelő terhére az adóhatóság 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírságot szabhat ki.

52. A szokásos piaci ár meghatározásával, valamint az ellenőrzött külföldi társaságokkal folytatott jogügyletekkel összefüggő nyilvántartási kötelezettség megsértése [Art. 172. § (16) bekezdése]

- a) A szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségeket a 22/2009. (X. 16.) PM rendelet szabályozza. Amennyiben az állami adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó ezen nyilvántartási kötelezettségét, illetve ezen nyilvántartással összefüggő iratmegőrzési kötelezettségét megsérti, úgy az Art. 172. § (16) bekezdése alapján az adózó nyilvántartásonként (összevont nyilvántartásonként) 2 millió forintig terjedő, ismételt jogsértés esetén nyilvántartásonként (összevont nyilvántartásonként) 4 millió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható. Ugyanazon nyilvántartás vezetésének ismételt elmulasztása esetén az adózó az első esetben kiszabott mulasztási bírság mértékének négyszereséig terjedő mulasztási bírsággal sújtható, mely összeg a kötelezettség teljesítése esetén korlátlanul mérsékelhető. Az Art. 172. § (16) bekezdés alkalmazásában az ismételt jogsértésre vonatkozó szabályok nem alkalmazhatók, ha a két egymást követő mulasztás között 2 évnél több telt el. A mulasztási bírságot az ellenőrzéssel érintett nyilvántartásonként kell kiszabni (kivételt képeznek ez alól az összevont nyilvántartások). Az adózó a 2012. január 1-je után esedékes

nyilvántartást a 22/2009. (X. 16.) PM rendelet 3. §-a alapján ellenőrzött ügyletenként vagy összevontan készíti el.

A Tao. tv. 18. § (5) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az adóév utolsó napján kisvállalkozásnak nem minősülő gazdasági társaság, egyesülés, európai részvénytársaság, szövetkezet, európai szövetkezet és külföldi vállalkozó – kivéve a közhasznú nonprofit gazdasági társaságot és azt az adózót, amelyben az állam rendelkezik közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással – a szokásos piaci árat, az annak meghatározásánál általa alkalmazott módszert, valamint az azt alátámasztó tényeket és körülményeket a bevallás benyújtásáig köteles rögzíteni.

- b) Az e pont alapján történő bírságkiszabás során az adóhatóság a bírságösszegeket minden esetben differenciáltan, az egyes nyilvántartási hibák, hiányosságok súlyához mérten állapítja meg úgy, hogy a kiszabott bírság összességében is megfeleljen az arányosság követelményének.
- c) Mérlegelhető körülmények, pl.:

Az adózó terhére:

- a nyilvántartások vezetését teljesen elmulasztja;
- a nyilvántartások vezetése olyan mértékben hiányos, hogy a szokásos piaci ár megállapítása azokból nem lehetséges.

Az adózó javára:

- a nyilvántartások hiányos vagy az előírásoktól eltérő módon való vezetése, olyan apróbb hiányosságok, melyek a szokásos piaci ár megállapítását nem gátolják;
- az adózó a nyilvántartását a jogszabályoknak megfelelő tartalommal elkészítette ugyan, de nem tartotta be a Tao. tv. 18. § (5) bekezdésében számára előírt határidőt (azaz a bevallás benyújtásáig nem készült el a nyilvántartás).

53. Társasági adó előleg, a hitelintézetek járadékelőlege, az energiaellátók jövedelemadója, az egyszerűsített vállalkozói adóelőleg, valamint az energiaellátók jövedelemadója kiegészítési kötelezettség elmulasztása [Art. 172. § (12) bekezdés, a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Tao tv.) 26. § (10) bekezdés, az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékról szóló 2006. évi LIX. törvény (Kjtv.) 6. § (3) bekezdés, a távhőszolgáltatás versenyképesebbé tételéről szóló 2008. évi LXVII. törvény 8. §, (Távhő tv.) az

egyszerűsített vállalkozói adóról szóló 2002. évi XLIII. törvény (Eva tv.) 12. § (4) bekezdés.

a) Amennyiben a társasági adó, a hitelintézetek járadéka, az egyszerűsített vállalkozói adóelőleg, valamint az energiaellátók jövedelemadójának kiegészítésére (feltöltés) kötelezett adózó az adóévi várható adó összegét esedékességig nem fizette meg legalább 90 százalékos mértékben, úgy az adóhatóság bírságot állapít meg a terhére.

b) A bírság alapja a befizetett előleg és az adó 90%-ának különbözete, melynek meghatározása során figyelemmel kell lenni az adózó által a feltöltésre előírt határidőig megfizetett előleg összegére is. A bírságalap meghatározása során az adóév végéig, de a feltöltési kötelezettség esedékességét követően megfizetett előleget figyelmen kívül kell hagyni, azonban ez a körülmény a bírság mértékének meghatározása során adózó javára értékelhető. A bírságalap meghatározása során figyelmen kívül kell hagyni az adóelőleg-kiegészítés esedékességének napján és a mérlegfordulónapon alkalmazott árfolyam különbsége alapján számított nyereségjellegű árfolyam különbözetet, ha az adóalapot képez. A bírság mértéke a bírságalap 20%-áig terjedhet.

c) A feltöltési kötelezettséget társasági adó esetén az adózónak az Art. 2. számú melléklet I./Határidők/3./A/b) pontja alapján, az adóév december 20-ig, a naptári évtől eltérő üzleti évet választó adózónak az Art. 6. számú melléklet 2. b) pontja értelmében az üzleti év (adóév) utolsó hónapjának 20-ig kell teljesítenie és bevallania. A hitelintézetek járadéka feltöltési kötelezettséget a Kjt. 6. § (3) bekezdése alapján az adóév utolsó hónapjának 20. napjáig kell teljesíteni. Az Eva tv. 12. § (4) bekezdése értelmében az egyszerűsített vállalkozói adó alanya az adóelőleg kiegészítési kötelezettségének az adóév december 20. napjáig köteles eleget tenni. Az energiaellátó a Távhő tv. 8. §-a alapján az adóév utolsó hónapjának 20. napjáig bevallja és megfizeti a várható jövedelemadó 90 százalékát. Ez a kötelezettség nem vonatkozik arra az adóalanyra, amely nem kettős könyvvitelt vezető, illetve az adóévet megelőző adóévben az éves szinten számított árbevétele nem haladta meg a 100 millió forintot, illetve az energiaellátók jövedelemadója és a hitelintézeti járadék esetén az 50 millió forintot.

d) Mérlegelhető körülmények pl.:

Adózó javára:

- az adózó feltöltési kötelezettsége teljesítésének néhány napos késedelme;

- a mulasztási bírság alapja a tényleges kötelezettséghez viszonyítva elenyésző összegű (az, hogy a mulasztási bírság alapja a tényleges kötelezettséghez képest elenyésző összegű-e, mindig az adott eset tükrében ítéltető meg);
- az adózó kötelezettségcsökkenést eredményező önellenőrzést nyújt be, csökkentve ezzel a várható fizetendő adó összegét, és valószínűsíthető, hogy az első bevallás alkalmával bevallott adó összege elírás következménye (pl. a társas vállalkozás a kötelezettségét tévedésből nem ezer forintos, hanem forintos alapon vallja be).

Adózó terhére:

- előfordult, hogy az adózó korábban sem tett eleget feltöltési kötelezettségének.

e) A benyújtott önellenőrzésben foglaltakat a mulasztási bírság alapjának meghatározása során figyelmen kívül kell hagyni.

#### 54. Kevesebb adóelőleg fizetése mérséklés miatt [Art.172. § (13) bekezdése]

a) Amennyiben az adózót az előző időszak adatai alapján kiszámítandó előlegfizetési kötelezettség terheli, és számításai szerint adója nem éri el az előző időszak adatai alapján fizetendő adóelőleg összegét, úgy kérheti az adóhatóságtól az adóelőleg módosítását.

Ha utóbb kiderül, hogy az adózó tényleges kötelezettsége magasabb volt, mint a kérelemben részletezett számítás szerinti kötelezettsége, és az adóhatóság az előző időszak adatai alapján előírt (bevallott) adóelőlegét mérsékelte, úgy az adózót az adóhatóság az Art. 172. § (13) bekezdése alapján mulasztási bírsággal sújtja.

A mulasztási bírság kiszabásának feltétele, hogy az adóhatóság mérsékelte az adózó adóelőlegét, ezért az adózó kevesebb adóelőleget fizetett, és a kettő között okozati összefüggés áll fenn.

b) A bírság alapja az előző időszak adatai alapján előírt (bevallott) adóelőleg és a mérsékelt adóelőleg különbözete, mértéke ennek 20 százalékáig terjedhet.

c) Mérlegelhető körülmények pl.:

Adózó javára:

- adózó magasabb adófizetési kötelezettségét a kérelem benyújtásakor előre nem látható ok eredményezte.



55. Adólevonási vagy adóbeszedési kötelezettség elmulasztása [Art. 172. § (14) bekezdése]

- a) Abban az esetben, ha a munkáltató (kifizető) adólevonási, illetve az adóbeszedésre kötelezett adóbeszedési kötelezettségét részben vagy egészben elmulasztotta, vagy a beszedett, illetve a megállapított és levont adót nem fizette meg, késedelmi pótlék mellett 50%-ig terjedő mulasztási bírságot fizet.
- b) A bírság alapja a beszedni, levonni illetőleg megfizetni elmulasztott adó összege, mértéke ennek 50 százalékáig terjedhet.

c) Tekintettel arra, hogy az adóelőlegre is az adóra vonatkozó szabályokat kell alkalmazni, a szankció az adóelőlegek tekintetében is kiszabható.

d) Mérlegelhető körülmények pl.:

Adózó javára:

- a levonni, beszedni, megfizetni elmulasztott összeg a teljes kötelezettséghez képest nem számottevő (az, hogy a levonni elmulasztott összeg a teljes fizetési kötelezettséghez képest nem számottevő, az adott eset körülményeinek tükrében ítélendő meg).

Adózó terhére:

- az adózó több személy tekintetében mulasztotta el a levonási, beszedési kötelezettségét.

56. Az adóhatóság által előírt eljárási illetékfizetési kötelezettség felhívás ellenére nem, vagy nem megfelelő mértékű teljesítése vagy késedelmes teljesítése [Art. 172. § (11) bekezdés]

- a) Ha az eljárás kezdeményezésekor fennálló eljárási illetékfizetési kötelezettségét a kötelezett felhívás ellenére egyáltalán nem vagy nem teljes mértékben vagy nem a megszabott határidőben teljesítette, a meg nem fizetett illeték 100%-áig terjedő, de legalább 5 ezer forint és legfeljebb 100 ezer forint mulasztási bírság szabható ki.

A közigazgatási hatósági eljárási illeték megfizetésének szabályairól az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 73. §-a rendelkezik. Az adóhatóságnál indított eljárás illetékét az eljárás megindítását megelőzően kell megfizetni. Az esedékességkor meg nem fizetett eljárási illeték és a mulasztási bírság összegét az adóhatóság határozatban közli az ügyféllel, azzal, hogy az eljárási illetéket a határozat kézhezvételétől számított 8 napon belül az adóhatóság illetékbeszedési

számlájára mulasztási bírság nélkül fizetheti meg. Az így meg nem fizetett illetéket és a mulasztási bírságot az adóhatóság hajtja be.

Az eljárási illeték megfizetésének és a megfizetés ellenőrzésének részletes szabályait a 44/2004. (XII. 20.) PM rendelet tartalmazza.

A joghátrány alkalmazását az eljárási illetékfizetési kötelezettség keletkezése időpontjához kell kötni. Így az 5 ezer forintos bírság minimum kiszabására akkor kerülhet sor, ha a postára adás, az elektronikus úton való továbbítás, vagy a személyes benyújtás időpontja 2013. január 1. vagy azt követő nap. Az Art. új szabályozásából kifolyólag, amennyiben az elkövetett mulasztás 2013. január 1-jére vagy azt követő időszakra esik, és mulasztási bírság kiszabására kerül sor, úgy legalább 5 ezer forint mulasztási bírság kiszabása kötelező.

b) Abban az esetben, ha az adózó eljárási illetékfizetési kötelezettségét a mulasztási bírságot kiszabó határozat kézhezvételét követő 8 napon túl ugyan, de azt kevéssel túllépve (pl.: a 9. vagy 10. napon) teljesítette vagy az eljárási illeték túlnyomó részét határidőben teljesítette, és az adózó erre vonatkozóan fellebbezést nyújtott be, az eset összes körülményeinek figyelembe vételével indokolt lehet a mulasztási bírság összegének a határozat utólagos módosításával történő csökkentése, tekintve, hogy a mulasztási bírság kiszabásakor ezek a körülmények az adóhatóság előtt még nem ismertek.

c) A mulasztási bírság kiszabása során mérlegelhető körülmények, pl.:

Az adózó javára:

- eljárási illetékfizetési kötelezettség elmulasztása miatt az adózóra korábban nem szabtak ki mulasztási bírságot, eljárási illetékfizetési kötelezettségének korábban mindig eleget tett;
- az eljárási illetéket a törvényi határidőn belül részben megfizette (pl.: ha az ügyfél 200 ezer forint összegű eljárási illeték megfizetésére köteles, de abból határidőn belül csak 150 ezer forintot fizet be. Ezt az esetet nem lehet azonosan mérlegelni azzal az esettel, amikor például 50 ezer forint eljárási illeték megfizetésére kötelezett ügyfél egyáltalán nem teljesít);
- ha nem határozható meg egyértelműen, hogy az első fokú hatóság határozata elleni fellebbezés eljárási illetéke tételes vagy értékhez igazodó;
- magánszemély részére történik az eljárási illeték kiszabása.

Az adózó terhére:

- korábban is előfordult, hogy nem tett eleget eljárásai illetékfizetési kötelezettségének;
- az eljárásai illetékfizetési kötelezettségét egyáltalán nem teljesítette;
- megfizetni elmulasztott fellebbezési illeték nagysága (mivel a kiszabható mulasztási bírság összege maximum 100 ezer forint lehet, így nem minősülhet azonosnak, ha az adózó pl.: 500 ezer forint összegű maximálisan megállapítható eljárásai illetéket nem fizet meg, vagy 100 ezer forint illetékfizetési kötelezettséget mulaszt el, hiszen mindkét mulasztás esetén maximum 100 ezer forint a kiszabható bírság, a két eset azonban mégsem tekinthető azonos súlyúnak.);
- nem magánszemély részére történik az eljárásai illeték kiszabása.

57. A közbeszerzések megvalósítása érdekében megkötött szerződésekhez kapcsolódó, az Art. 36/A. § (2) bekezdés szerinti tájékoztatási kötelezettség megsértése [Art. 172. § (17) bekezdés]

Az Art. 172. § (17) bekezdése szerint az adózó a közbeszerzés megvalósítása érdekében megkötött szerződésekhez kapcsolódó, az Art. 36/A. § (2) bekezdés szerinti tájékoztatási kötelezettségének megsértése esetén, kifizetésenként a kifizetés összegének 20%-áig terjedő mulasztási bírsággal sújtható.

Az Art. 172. § (17) bekezdése által szankcionálni rendelt tájékoztatási kötelezettséget az Art. 36/A. §-a szabályozza részletesen. E szerint a közbeszerzések teljesítéséhez kapcsolódóan a közbeszerzésekről szóló törvény (a továbbiakban: Kbt.) szerinti nyertes ajánlattevő és a Kbt. szerinti alvállalkozók közötti szerződések, valamint minden további, a polgári jog szerinti alvállalkozók között megkötött vállalkozási szerződések alapján történő, a havonta nettó módon számított 200 000 forintot meghaladó kifizetésnél a kifizetést teljesítő az igénybe vett alvállalkozónak a teljesítésért - visszatartási kötelezettség nélkül - abban az esetben fizethet, ha

a) az alvállalkozó bemutat, átad vagy megküld a tényleges kifizetés időpontjától számított 30 napnál nem régebbi nemlegesnek minősülő együttes adóigazolást, vagy

b) az alvállalkozó a kifizetés időpontjában szerepel a köztartozásmentes adózói adatbázisban.

(Kifizetést teljesítőnek minősül az ajánlattevő, a Kbt. szerinti alvállalkozó, valamint a polgári jog szerinti alvállalkozó.)

Ha az alvállalkozó a kifizetést teljesítőnek köztartozást mutató együttes adóigazolást ad át, mutat be vagy küld meg, illetve, ha együttes adóigazolást nem

ad át, nem mutat be vagy nem küld meg, továbbá, ha az alvállalkozó nem szerepel a köztartozásmentes adózói adatbázisban, a kifizetést teljesítő a köztartozás erejéig visszatartja a kifizetést.

Amennyiben az együttes igazolás köztartozást mutat és a kifizetés kötelezettje ennek ellenére elmulasztja a visszatartást, a kifizetés erejéig egyetemlegesen felel az alvállalkozót a kifizetés időpontjában terhelő köztartozásért. Az együttes adóigazolás a kiállításától számított 30 napig érvényes, mely idő alatt több kifizetés teljesítésénél is felhasználható. A visszatartási kötelezettség az általános forgalmi adóra nem terjed ki. Nem keletkezik a kifizetést teljesítőnek visszatartási kötelezettsége és egyetemleges felelőssége, ha az Art. 36/A. § (2) bekezdés szerinti tájékoztatást mint alvállalkozó nem kapta meg, valamint abban az esetben sem, amennyiben az igazolást bemutató szervezet felszámolás alatt áll.

A közbeszerzések teljesítéséhez kapcsolódóan megkötött mindegyik szerződés esetén a kifizetést teljesítő ugyanis a szerződésben írásban tájékoztatja az alvállalkozót arról, hogy a szerződés és ennek teljesítése esetén a kifizetés e rendelkezés hatálya alá esik.

Tájékoztatási kötelezettség terheli az ajánlatkérőt és a nyertes ajánlattevőket is az Art. 36/A. § (6) bekezdése alapján. Ennek a tájékoztatási kötelezettségnek a megsértése esetén sújtható mulasztási bírsággal a kifizetést teljesítő. A tájékoztatási kötelezettség megsértéséért fennálló felelősség nem csak a Kbt.-ben nevesített ajánlattevőt és a vele közvetlenül kapcsolatban lévő alvállalkozót, hanem az alvállalkozói lánc valamennyi alacsonyabb szintjén lévő alvállalkozót terheli, aki közpénzből végez kifizetést. Éppen amiatt válik indokolttá a tájékoztatási kötelezettség megsértésének a bírságolása, hogy biztosított legyen az a tájékoztatás, mely szerint az alvállalkozó részére a kifizetés közbeszerzési eljáráshoz kapcsolódóan közpénzből történik, valamint kötelező számára nemlegesnek minősülő együttes adóigazolás adóhatóságtól történő igénylése és annak a kifizetést teljesítő/ajánlattevő részére való bemutatása, kivéve, ha a kifizetés időpontjában szerepel a köztartozásmentes adózói adatbázisban. Ha bármely kötelezett nem tesz eleget tájékoztatási kötelezettségének, akkor a vállalkozói láncban alatta álló alvállalkozóknak nem keletkezik (nem keletkezhetsen) sem visszatartási kötelezettsége, sem egyetemleges felelőssége.

A 36/A. § rendelkezéseit nem kell alkalmazni abban az esetben, ha az adóigazoláson feltüntetett tartozás 2008. szeptember 30-át követően keletkezett.

Az Art. 36/A. §-a a Magyar Köztársaság 2009. évi költségvetését megalapozó egyes törvények módosításáról szóló 2008. évi LXXXII. törvény 29. § (4) bekezdésében foglaltak alapján 2008. december 10-én lépett hatályba, rendelkezéseit azonban a 32. § (5) bekezdésében foglaltaknak megfelelően 2009.

február 15-étől teljesített kifizetésekre kell alkalmazni. A 2009. február 15. napját megelőzően megkötött szerződések esetén a vállalkozó tájékoztatási kötelezettségét írásban, a szerződés módosítása nélkül is teljesítheti. Ez azt jelenti, hogy a tájékoztatási kötelezettséget legkésőbb a 2009. február 15-étől teljesített kifizetés napján teljesíteni kell, azaz e törvényhely alapján akkor kerülhet sor bírságotra, ha 2009. február 15. napján vagy azt követően teljesített kifizetést megelőzően a kifizetést teljesítő nem tett eleget tájékoztatási kötelezettségének.

#### 58. Számlatartási kötelezettség elmulasztása [Art. 172. § (18) bekezdés]

Ha jogszabály számlatartási kötelezettséget ír elő, e kötelezettség megsértése esetén az adóhatóság a vevő, illetve a szolgáltatás igénybevevője terhére az áru valamint az igénybevett szolgáltatás forgalmi értékének 20 százalékáig terjedő összegű mulasztási bírságot szabhat ki. Pl: ilyen kötelezettséget ír elő az Eva. tv. 4. § (6) bekezdése, mely szerint az adózónak a beszerzésekről kapott bizonylatot is meg kell őriznie.

#### 59. Igazolatlan eredetű áru forgalmazása [Art. 172. § (19) bekezdés]

a) Ha az adózó igazolatlan eredetű árut forgalmaz, terhére az adóhatóság az áru forgalmi értékének 40 százalékáig terjedő, de legalább magánszemély adózó esetében 200 ezer forintig, más adózó esetében 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírságot szabhat ki. Ha az áru forgalmi értékének 40%-a túl alacsony összeg, akkor a mulasztási bírság maximális összege magánszemély esetében 200 ezer, más adózó esetében 500 ezer forintig terjedhet. Ha az áru forgalmi értékének 40%-a több, mint a 200 ezer, illetve 500 ezer forint, akkor a bírság e magasabb összegig is kiszabható.

b) Igazolatlan eredetű árunak minősül az Art. 178. § 13. pontja szerint mindazon áru, anyag, amelyről az adózó az ellenőrzés időpontjában hiteles bizonylattal vagy bizonylat kiállításának alapjául szolgáló okirattal nem rendelkezik.

Amennyiben az adózó az ellenőrzés időpontjában az áru eredetét tanúsító bizonylattal vagy annak másolatával nem rendelkezik, de azt a rendelkezésre álló határidőn belül – mely az Art. 47. § (2) bekezdése szerint 3 munkanap – bemutatja, az e pontban foglalt jogkövetkezmény nem alkalmazható, az adózó e pontban foglalt tényállás alapján nem bírságot. Amennyiben azonban az áru eredetét a jogszabályban meghatározott határidő elteltét követően sem tudja hitelt érdemlően tanúsítani, úgy az Art. 172. § (19) bekezdése alapján kell vele szemben eljárni.

c) Az Art. 174. § (1) bekezdése b) pontja alapján, ha az adózó igazolatlan eredetű árut forgalmaz, az adóhatóság az adózó terhére mulasztási bírság kiszabása mellett intézkedést is alkalmazhat.

Ez alapján az adóhatóság a tevékenység célját szolgáló helyiséget lezárhatja. A mulasztás első észlelésekor 12 nyitvatartási napra zárhatja le az üzletet az adóhatóság, a második alkalommal 30, minden további alkalommal 60 nyitvatartási nap az üzletlezárás időtartama.

Nem alkalmazhatók az ismétlődésre vonatkozó rendelkezések, ha két egymást követő mulasztás között 3 év eltelt. A hároméves időtartam számítása során a jogerős határozattal korábban megállapított ugyanolyan mulasztást kell alapul venni, ismétlődés időpontjának a mulasztás feltárása, azaz a mulasztásról való tudomásszerzés időpontja az irányadó. A mulasztásról való tudomásszerzésen az ellenőrzés kezdő időpontját kell érteni.

Jóllehet, az Art. nem teszi kötelezővé az intézkedés alkalmazását, azonban annak alkalmazástól csak kivételes méltánylást érdemlő esetben lehet eltekinteni.

A fokozatosság elvét szem előtt tartva, ilyen esetben az ismételten kiszabott bírság mellett alkalmazott üzletlezárásnál 12 nap a lezárás időtartama. A 30 napra történő lezárás csak akkor lehetséges, ha ugyanazon mulasztások között három év nem telt el és egy alkalommal az adóhatóság alkalmazott üzletlezárás intézkedést. Ezt követő minden további mulasztás esetén mulasztási bírság kiszabása mellett az üzletlezárás időtartama 60 nyitvatartási nap.

#### 60. EKAER bejelentési kötelezettség nem, vagy nem megfelelő teljesítése [Art. 172. § (19a) bekezdés]

Ha az állami adó- és vámhatóság az ellenőrzése során megállapítja, hogy az adózó a fuvarozott termék vagy annak egy része tekintetében nem tett eleget az Art. 22/E. § (1)-(2) és (4) bekezdése szerinti kötelezettségének, illetve a bejelentési kötelezettségét hibásan, valótlan adattartalommal vagy hiányosan teljesíti, úgy a termék vagy annak be nem jelentett része igazolatlan eredetűnek minősül, és az állami adó- és vámhatóság az adózó terhére az igazolatlan eredetű áru értékének 40 százalékáig terjedő mulasztási bírságot szabhat ki.

Az Art. 173. § (1) bekezdése alapján, ha az állami adó- és vámhatóság az Art. 22/E. § (1)-(2) és (4) bekezdése szerinti kötelezettség elmulasztása, hibásan, valótlan adattartalommal vagy hiányosan történő teljesítése miatt mulasztási bírságot szab ki, a fuvarozott terméket - a romlandó áruk és az élő állatok kivételével - a kiszabott bírság összegének mértékéig, annak biztosítékaként lefoglalhatja, és erről a bírságot kiszabó határozatban rendelkezik. A lefoglalásról az állami adó- és vámhatóság jegyzőkönyvet vesz fel, a lefoglalt ingóságot zár alá veheti vagy az

adózó költségére elszállíttatja és megőrzi. Az Art. 22/E. § (1)-(2) és (4) bekezdése szerinti kötelezettség elmulasztása, hibásan, valótlán adattartalommal vagy hiányosan történő teljesítése miatt az állami adó- és vámhatóság a mulasztási bírság kiszabásáról hozott határozatát a jelen lévő adózóval vagy annak képviselőjével, meghatalmazottjával, alkalmazottjával közli, és a határozat a közlés időpontjától kezdve fellebbezésre tekintet nélkül végrehajtható.

#### 61. Iratmegőrzési kötelezettség elmulasztása [Art. 172. § (20a) bekezdés]

A fenti jogszabályhely értelmében az adózó 1 millió forintig 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 ezer forint, más adózó esetében 500 ezer forint és a hiányzó számlák, illetve nyugták számának szorzata által meghatározott összegig terjedhet.

Amennyiben meg nem határozható számú számla, vagy az iratanyag teljes egészében hiányzik, úgy az adózó az iratmegőrzési kötelezettség megszegéséért 1 millió Ft-ig terjedő bírsággal sújtható, ezen összeghatáron belül az adóhatóság mérlegelés alapján szabja ki a konkrét esetben a bírságot. Ugyanakkor a számlaforgalmazóktól származó adatszolgáltatásokból kikövetkeztethető, az adózó hány számlatömböt vásárolt, és abban hány számla volt, figyelemmel a sorszám tartományra. (Amennyiben nem ismert a hiányzó számlák, nyugták pontos száma, úgy természetesen nem alkalmazható az Art. 172. § (20a) bekezdésének második fordulója.)

A bírság összegét az alábbiak szerint kell kiszámolni.

Például egy 25 lapból álló számla-tömb esetén:

magánszemély esetén a bírság:  $25 \cdot 200.000 = 5.000.000$  Ft-ig terjedhet

más adózó esetén:  $25 \cdot 500.000 = 12.500.000$  Ft-ig terjedhet

#### 62. Iratok, nyilvántartások, bevallások nem szabályszerű rendezése, pótlása [Art. 172. § (20b) bekezdés]

Amennyiben a magánszemély adózó, az adózónak nem minősülő magánszemély, illetve más adózó az adóhatóság felhívása ellenére iratait, nyilvántartásait, bevallásait a jogszabályokban foglalt előírásoknak megfelelően - a megadott határidőben - nem rendezi, pótolja, javítja, illetőleg önellenőrzi, akkor 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 millió forintig, minden más esetben az adózó 1 millió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható.

A fenti esetek mindegyikében az adóhatóság mérlegelési jogkörébe tartozik a bírság kiszabásának lehetősége.

### 63. Jogosulatlanul igénybevett adókedvezménnyel kapcsolatos mulasztási bírság [Art. 172. § (20d) bekezdés]

Ha az adózó az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény 464/A. §-a alapján mentesül a jogosulatlanul igénybevett adókedvezménnyel kapcsolatos adókülönbözet megállapítása alól, a jogosulatlanul igénybevett kedvezmény összege 15%-ának megfelelő, de legalább 100 000 forint mértékű mulasztási bírságot fizet, kivéve ha bizonyítja, hogy a szükséges béremelést valamennyi folyamatosan foglalkoztatott munkavállaló tekintetében visszamenőleg, az ellenőrzés megkezdésének időpontját megelőzően végrehajtotta.

A bírság kiszabásának feltétele, hogy az adózó mentesüljön a jogosulatlanul igénybevett adókedvezménnyel kapcsolatos adókülönbözet megállapítása alól, valamint az, ha nem bizonyítja, hogy a szükséges béremelést valamennyi folyamatosan foglalkoztatott munkavállaló tekintetében visszamenőleg, az ellenőrzés megkezdésének időpontját megelőzően végrehajtotta.

### 64. Forgalmi adó valótlan tartalmú nyilatkozattal történő visszaigénylése [Art. 172. § (20e) bekezdés]

Az Art. 172. § (20e) bekezdése szerint, ha az adózó az általános forgalmi adó visszaigénylésénél a 37. § (4a) bekezdésben meghatározott feltétel fennállásáról valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, terhére az adóhatóság a bevallásban visszaigényelt adó összegének 5%-áig, de magánszemély adózó esetében *legalább* 200 ezer forintig, más adózó esetében legalább 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírságot szabhat ki.

Az Art. 172. § új (20e) bekezdése szerint akkor szabható ki mulasztási bírság, ha az adózó a 37. § (4a) bekezdésben meghatározott feltétel fennállásáról valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz. Az adózónak eszerint arról kell nyilatkoznia, hogy az adott tárgyidőszaki beszerzések – melyekkel kapcsolatban levonási jogot gyakorolt



- ellenértékét megfizette, vagy tartozása más módon megszűnt. Az adózó nyilatkozata akkor lesz valótlán tartalmú, ha az ellenérték kiegyenlítéséről nyilatkozott, de ezzel szemben rendelkezik ki nem egyenlített ellenértékű beszerzésekkel.

Tehát ha az adózónak csak kiegyenlített ellenértékű beszerzése van, de erről nem nyilatkozik, akkor az Art. 172. § (20e) bekezdés alapján nem bírságozható, de nem illeti meg az Art. 37. § (4a) bekezdése szerinti kedvezményes határidőn belül való kiutalás lehetősége.

Abban az esetben, ha a visszaigényelt adó 5%-ának megfelelő bírság tétel túl alacsony – pl. csak pár ezer forintos tételt jelentene, - úgy az adóhatóság magánszemélyek esetén „legalább” 200 ezer forintig terjedő, más adózó esetében „legalább” 500 ezer forintig terjedő bírságot szabhat ki. Az adóhatóság bírságtételre vonatkozó mérlegelési jogköre kitágul, a visszaigényelt adó 5 %-ának mértéke a bírság tételére vonatkozóan pedig abban az esetben lesz irányadó, ha a visszaigényelt adó 5%-a meghaladja a 200e/500e Ft-ot.

#### 65. Készpénzfizetés korlátozása miatt kiszabható mulasztási bírság [Art. 172. § (20f) bekezdés]

Az Art. 2013. január 1-től hatályos 172. § (20f) bekezdése szerint a pénzforgalmi számla nyitására kötelezett adózó a 38. § (3a) bekezdésében foglalt előírás megsértése esetén a készpénzszolgáltatásnak az 1,5 millió forintot meghaladó része után 20% mértékű mulasztási bírságot fizet. A 38. § (3a) bekezdésében foglalt előírás megsértésével teljesített kifizetés jogosultja, ha a szabálytalan kifizetést elfogadja, a készpénzszolgáltatásnak az 1,5 millió forintot meghaladó része után 20% mértékű mulasztási bírságot fizet.

A készpénzfizetés korlátozása miatt tehát a 1,5 milliós értékhatárt meghaladó rész után mind a készpénzben teljesítő pénzforgalmi számla nyitására kötelezett adózó, mind a készpénzt elfogadó 20%-os mértékű bírságot fizet.

2013. január 1-jétől pénzforgalmi számlanyitásra köteles adózó adóköteles tevékenységével összefüggő kifizetésnek az Art-ban meghatározott módon; szerződésenként egy naptári hónapban legfeljebb 1,5 millió forint összegben teljesíthet készpénzszolgáltatást, (Art. 38. § (3a)-(3b) bekezdés) mely adókötelezettségnek minősül, és az Art. 118. §-a szerinti, az egyes adókötelezettségek teljesítésére vonatkozó ellenőrzés keretében vizsgálható.

Fontos kiemelni, hogy a vizsgálat csak az ellenőrzés alatt álló adózó adókötelezettségeire vonatkozik, ezért szerződéses partnere terhére ezen vizsgálat keretében jogkövetkezmény nem állapítható meg. Az előzőekből következően, külön vizsgálat keretében szükséges megállapítani a vele szerződő adózó

mulasztását, és a másik adózó bírságolására is a rá vonatkozó ellenőrzés megállapításai alapján kerülhet sor.

66. A pénztárgép, taxaméter forgalmazásával, üzemeltetésével, szervizelésével kapcsolatos, jogszabályban meghatározott kötelezettségek megsértése [Art. 172. § (20g)]

Az adóhatóság 10 millió forintig terjedő mulasztási bírságot köteles kiszabni, ha a pénztárgép, taxaméter forgalmazási engedély nélküli forgalmazását, a forgalmazási engedély visszavonását követő továbbforgalmazását, továbbá engedélyezettől eltérő pénztárgép, taxaméter forgalmazását állapítja meg.

Amennyiben a pénztárgép, taxaméter forgalmazásával, üzemeltetésével, szervizelésével kapcsolatos, jogszabályban meghatározott kötelezettségek egyéb módon történő megszegésére kerül sor, úgy az adóhatóság a magánszemély kötelezettet (forgalmazót, üzemeltetőt, szervizt, műszerészt) 500 ezer forintig, nem magánszemély kötelezettet 1 millió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja.

Az Art. 174. § (1) bekezdése d) pontja alapján, ha az adózó a pénztárgép üzemeltetésével kapcsolatos, jogszabályban meghatározott kötelezettségét megszegte, az adóhatóság az adózó terhére mulasztási bírság kiszabása mellett intézkedést is alkalmazhat.

Ez alapján az adóhatóság a tevékenység célját szolgáló helyiséget lezárhatja. A mulasztás első észlelésekor 12 nyitvatartási napra zárhatja le az üzletet az adóhatóság, a második alkalommal 30, minden további alkalommal 60 nyitvatartási nap az üzletlezárás időtartama. Amennyiben az adóhatóság az első alkalommal mellőzte az üzletlezárást, a fokozatosság elvét szem előtt tartva, ilyen esetben az ismételten kiszabott bírság mellett alkalmazott üzletlezárásnál 12 nyitvatartási nap a lezárás időtartama. A 30 nyitvatartási napra történő lezárás alkalmazása csak abban az esetben lehetséges, ha ugyanazon mulasztás miatt az adóhatóság már egy alkalommal – 12 nyitvatartási napra – lezárta az üzletet és a két mulasztás között nem telt el három év.

Ezt követő minden további mulasztás esetén mulasztási bírság kiszabása mellett az üzletlezárás időtartama 60 nyitvatartási nap.

Nem alkalmazhatók az ismétlődésre vonatkozó rendelkezések, ha két egymást követő mulasztás között 3 év eltelt. A hároméves időtartam számítása során a jogerős határozattal korábban megállapított ugyanolyan mulasztást kell alapul venni, ismétlődés időpontjának a mulasztás feltárása, azaz a mulasztásról való tudomásszerzés időpontja az irányadó. A mulasztásról való tudomásszerzésen az ellenőrzés kezdő időpontját kell érteni.

Az útmutató lezárásának időpontja: 2016. április

Jelen útmutató az aláírás napjától alkalmazható.

Budapest, 2016. május 18.

**Tállai András**  
A Nemzeti Adó- és Vámhivatal  
vezetője

Az útmutató jogalapját képező jogszabályok jegyzéke:

- Az adózás rendjéről szóló, módosított 2003. évi XCII. törvény (Art.)
- A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.)
- A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv.)
- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.)
- Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.)
- A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Tao. tv.)
- A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (Szja tv.)
- Az egyszerűsített vállalkozói adóról szóló 2002. évi XLIII. törvény (Eva. tv.)
- A társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény (Tbj.)
- Az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékról szóló 2006. évi LIX. törvény (Kjtv.)
- A közbeszerzésekről szóló 2011. évi CVIII. törvény (Kbt.)
- A távhőszolgáltatás versenyképesebbé tételéről szóló 2008. évi LXVII. törvény (Távhő tv.)
- A Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015. (XII. 29.) A szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló 22/2009. (X. 16.) PM rendelet
- A számla és a nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák adóhatósági ellenőrzéséről szóló 23/2014. (VI. 30.) NGM rendelet
- Az adóügyek állami adóhatóság előtt történő elektronikus intézésének szabályairól és egyéb adózási tárgyú miniszteri rendeletek módosításáról szóló 47/2013. (XI. 7.) NGM rendelet
- Az eljárási illeték megfizetésének és a megfizetés ellenőrzésének részletes szabályairól szóló 44/2004. (XII. 20.) PM rendelet