

Darai Péter¹

A jogkövetési vizsgálatról

Absztrakt

Az utóbbi időben az adóhatóság hagyományos – szankcionáló – jellegű tevékenységét a támogató eljárás váltotta fel. A koncepcióváltás az adózót nem az eljárás tárgyaként kezeli, hanem sokkal inkább egy együttműködő, majdnem partnerségi viszonyban tekint rá. Az ügyfélközpontú adóhivatali modellben az ellenőrzések célja elsődlegesen a törvénykövető adózói magatartás ösztönzése, vagyis az adóvizsgálatok révén segíteni és támogatni kell a helyes adózói gyakorlat kialakítását, az adófegyelem javítását. Jelen tanulmány az ellenőrzések egyik típusát, a jogkövetési vizsgálat sajátosságait mutatja be. A jogszabályi környezet bemutatása mellett a bírósági gyakorlatot is elemzésre kerül. A dolgozat célja annak megvilágítása, hogy az adóbevételek növelése nem kizárólag az adószabályok megsértésére válaszul adott szankciók, hanem a prevenció is alkalmas.

Kulcsszavak: jogkövetési vizsgálat, adóhatóság, szankció, adózó, eljárási szabályok, Alkotmánybíróság, joggyakorlat, adóigazgatás, tényállás tisztázás

Abstract

Recently the traditional activity of the tax authority that sanctioning is changed by the supporting taxation procedure. This concept is managing the taxpayer not the object of the tax audit out and away looks upon in a cooperation and partnership. The tax administration with client in the center the intention of tax audits particularly to make law abiding citizens in other words to help and support the right practise in law by taxpayers reaching the discipline of tax payment. This essay trying to submit one type of tax audits which legal compliance verification. Beyond the substantive statues I analyze the case law. My mind with this text to point out that expanding the revenue is possible not only the sanction replying the violation of law but the prevention is suitable too.

Keywords: legal compliance verification, tax authority, penalty, taxpayer, rules of procedure, Conscitutional Court, case law, tax administration, clarification of the facts

Bevezető gondolatok

Az adóztatás működése azon a feltevésen alapul – mely különösen az önadózás rendszerére igaz –, hogy az adózói magatartás külső tényezőkön keresztül befolyásolható. Ez a folyamat összetettebb annál, minthogy leszűkíthető volna az adó kivetésére, beszedésére vagy ellenőrzésére. Ugyanakkor az önkéntes teljesítésre már az adóigazgatás rendszere is hatást gyakorol a maga kettősségével: egyrésztől hatékonyan kell bizonyulnia az adóbevételeknek a realizálásában, másrésztől az egyes adózókkal együttműködve

¹ Vendégelőadó, Miskolci Egyetem BTK; kamarai jogtanácsos; e-mail: daraimeister@gmail.com. A szerző ezúton szeretne köszönetet mondani az anonim lektornak a kéziratához fűzött megjegyzéseiért.

méltányosan kell eljárni.² Az önkéntes jogkövetést meghatározó tényezők köre – az adópolitika, annak a társadalmi megítélése, a közpénzek kezelésének a mibenléte, az adócsalásról alkotott közfelfogás, az adózási rendszer igazságosságának az érzete³ – meglehetősen tág, ide tartozik az adóvizsgálat lehetőségének a „lebegtetése” is. „Mindennemű ellenőrzés helyes, amely nem jár jelentékeny közgazdasági érdekek sérelmével. Nyilvánosság, pontos adókataszter, adatgyűjtés, adatszolgáltatási kényszer, adódetektívek láncszemei egy szerves ellenőrzésnek. Mindez nem rokonszenves egy alácsúszott moralitása társadalomban, de szappanbuborék adómorált akarni komoly ellenőrzés nélkül napjainkban és társadalmunkban. Az ellenőrzés hiányának tudata már az adómorált gyengítő körülmény, s ellenkezőjének sejtése már gátló képzet az adóeltitkolásra.”⁴

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) legfőbb feladatát az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Air.) 86. §-a tartalmazza. Ennek értelmében az adóhatóság az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása, *a kötelezettségek teljesítésének előmozdítása érdekében ellenőrzést folytat*. Általánosságban elmondható, hogy a kormányzatba vetett bizalom, az adórendszer stabilitása, az adózók partnerként való kezelése pozitív hatásúak az adófizetési hajlandóságra és az adómorálra⁵, ahogyan az önkéntes jogkövetést meghatározó tényezők között lehet felsorakoztatni az adórendszer igazságosságának az érzetét, az adócsalás társadalmi megítélését, a közpénzek kezelésének jellegét is.⁶ Fentiekből adódóan ugyanakkor nyilvánvaló, hogy az ügyfélközpontú adóhivatali modell rendszeréhez kötötten az ellenőrzések célja elsődlegesen a törvénykövető adózói magatartás ösztönzése, vagyis az adóvizsgálatok révén segíteni és támogatni kell a helyes adózói gyakorlat kialakítását; ezzel együtt az adófegyelem javítását. Mindezek alapján az adóhatósági kontrollnak a prevencióra is kellő figyelmet kell fordítania. Jelen tanulmány fő alapfeltevése, hogy az adóellenőrzések mellett – közvetett módon – fentiek során a jogkövetési vizsgálatok szerepe sem hanyagolható el.⁷ Azt nem vitatom, hogy egy optimális adórendszernek az arányosan meghatározott, kellőképpen következetes, a cselekmény súlyához igazodó, elrettentő erővel bíró szankciórendszer a sarokköveit képezi; ellenben az a büntető politika, mely a fenti kívánalmaknak nem felel meg maradéktalanul, bírhat jóllehet elrettentő erővel, ugyanakkor az adóalanyokat legalább annyira távol tartja az önkéntes jogkövetés teljesítésétől is. Egy ellenőrzésnek akár pönalizálás hiányában is visszatartó hatása lehet.⁸ Azt viszont el kell fogadni, hogy a jogkövető magatartás, vagy annak megtagadása csupán polarizált struktúrában vizsgálható, ahol külön jelentőséggel bír a jogsértés

² Ld. Szilovics Csaba: Új hangsúlyok az adóigazgatás munkájában. In JURA, 2003/1. szám, 153-155. o. és Szilovics Csaba: Az adóigazgatás jogkövetést befolyásoló szerepe. In JURA, 2013/1. szám, 95-101. o.

³ Molnár Gábor Miklós: Az adócsalás. PhD értekezés. Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar Doktori Iskola, Pécs, 2011, 80. o.

⁴ Mahler Sándor: Erkölcs és pénzügyek. In Közgazdasági Szemle, 1925, 68. kötet, 226-246. o.

⁵ Ld. Dobos Piroska – Takácsné György Katalin: Az adózók magatartását vizsgáló elméleti modellek ellentmondásai. In Pro Publico Bono – Magyar Közigazgatás, 2020/4. szám, 36-49. o.

⁶ Ld. Molnár Gábor Miklós: Az adócsalás a költségvetési csalásban. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2011. 91. o.

⁷ A klasszikus megközelítésben az adóelkerülés az adócsalás relatív hozamától függ. Eszerint – kockázati semlegességnél – az adózónak akkor áll érdekében az adócsalás, ha a várt büntetés (a várható lebukás valószínűsége és a büntetés függvénye) kisebb, mint a csalással realizálható összeg értéke (a büntetés elkerülés valószínűsége és az adómegettakarítás függvénye); következésképpen a büntetési ráta és az adóvizsgálatok valószínűségének a növelése egyértelműen mérsékli az adóelkerülés mértékét. Ld. Balog Ádám: Adóelkerülés és rejtett gazdaság Magyarországon. In Köz-gazdaság, 2014/4. szám, 15-30. o. <https://retp.eu/index.php/retp/issue/view/24> (2023.04.16.)

⁸ Ld. Szilovics Csaba: Az adójogi norma szerepe az optimális adórendszer kialakításában. In JURA, 2016/1. szám, 322-328. o. és Fehér Helga: Adózói magatartás, mint a versenyképesség egyik faktora. In Comitatus: Önkormányzati Szemle, 2021. tavasz (237. szám), 13-22. o.

felderítésének esélye, a kilátásba helyezett szankció mértéke, magának az adórendszernek az objektív jellemzői (adónemek, adókulcsok, adónormák), illetve ezek megítélése, az adóigazgatás működésének eredményessége, végül az egyéni attitűd is. Egy adórendszer és a hozzá kapcsolható jogkövetkezmények kimunkálása során – jóllehet eltérő súlyozás mellett – minden elemet figyelembe kell venni; kiemelten kezelve az adózói döntéshozatal kedvező irányú befolyásolását, az egyes speciális jogintézményeket és általában az adóhatóság támogató és együttműködő hozzáállását.⁹ Az adóhatóság munkájának tehát átláthatónak és érzékelhetőnek kell lennie, de úgy, hogy az adózók a hatósági munkában ne a zaklatás, hanem az ügyfélbarát, szolgáltató jelleg megjelenését lássák. Mindez azt jelenti, hogy az adóhatóság a munkája során nem pusztán jogalkalmazóként kell, hogy megjelenjen, hanem az oktató-ellenőrző tevékenységével hosszú távon is az önkéntes jogkövetés jelentőségét kell hangsúlyoznia.¹⁰ Az adórendszer permanens változásának időszakában emiatt növekszik a jelentősége annak, hogy az engedelmisségre készítés alapja kizárólag a szankciókkal, vagy akár az azokkal való fenyegetettség, vagy pedig előállítható egy olyan adórendszer – illetve a magatartás befolyásolásának egy olyan módja –, amely elsődlegesen a jogkövetés önkéntességéből építkezik fel.¹¹

A hagyományos „szankcionáló” adóvizsgálatok mellett emiatt a „támogató” vizsgálatoknak is van létjogosultsága, mely a klasszikus ellenőrzés fogalmi rendszerében Európában – Magyarországot kivéve – lényegében ismeretlen jogintézményt jelent.¹² A statisztikai arányszámok viszont markánsan mutatják jelentőségét, megerősítve azt a tényt, mely szerint az adóhatóság hagyományosnak tartozó feladatkörével – ellenőrzés, valamint szankcionálás – szemben sokkal inkább már egy újabb trend, az adózást elősegítő adóeljárás töri magának az utat. Az *ellenőrzések jelentőségét* demonstrálja, hogy a NAV 2021. évben – a megíusult vizsgálatokat is figyelembe véve – összesen 151.073 ellenőrzést végzett, melyek eredményeként 208,5 milliárd forint nettó adókülönbözöt feltárására került sor, továbbá az egyéb jellegű jogkövetkezmények (adóbírság, mulasztási bírság, illetve késedelmi pótlék) is több, mint 230 milliárd forintba rúgtak. Az adóellenőrzések száma országosan 10.465 vizsgálatot jelentett, emellett 136.934 esetben jogkövetési vizsgálatra került sor, így az ellenőrzések között 90 %-nál magasabb aránnyal képviseltette magát az adóeljárások utóbbi formája.¹³ Emiatt mindenképpen indokoltnak tartom, hogy részletesen foglalkozzak a jogkövetési vizsgálat jellemzőivel.¹⁴ A törvényi szabályokkal – érdemben párhuzamosan – az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII.28.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Adóig. vhr.) is rendelkezik egyes eljárási elemekről, melyek feltérképezése ugyancsak nem mellőzhető.

I. A jogkövetési vizsgálat általános jogi háttere

⁹ Vö. Pfeffer Zsolt: *Jogkövetkezmények (szankciók) az adózásban*. A Nemzeti Közszerológati Egyetem Állam- és Jogtudományi Karának kiadványa. Budapest, 2018, 31. o.

¹⁰ Ld. Szilovics Csaba: *Az optimális adórendszer feltételeiről*. In *Adózási pénzügytan és államháztartási gazdálkodás* (szerk. Prof. Dr. Lentner Csaba). A Nemzeti Közszerológati Egyetem kiadványa, Budapest, 2015, 295. o.

¹¹ Ld. Földes Gábor: *Adójog*. Osiris Kiadó, Budapest, 2004, 76. o.

¹² <https://niveus.hu/en/news/a-niveus-consulting-group-felmerese-az-adoellenorzesekekről> (2023.04.18.)

¹³ NAV évkönyv 2021., 130. o. <https://nav.gov.hu/kiadvanyok/evkonyvek/nav-evkonyv-2021> (2023.02.10.)

¹⁴ A jogkövetési vizsgálatok térhódítása nem újabb keletű. A NAV által a 2010-2017. évekre közzétett évkönyvek adatainak vizsgálata alapján megállapítható a tendencia, hogy az állami adóhatósági jelenlét az ún. céllenőrzések irányába fordult – a 2010. évi 71 %-os arányról 2017. évre 87 %-ra nőtt –, melyből az a következés irányába fordult, hogy nem elsősorban a „klasszikus” hatósági feladatkör, vagyis az adóellenőrzések száma, avagy gyakorisága okozza az adóbevételek növekedését. Ld. Antal Anita: *Önkéntes jogkövetés az adó világában – hatékonyságvizsgálat a számok tükrében*. In *Közép-Európai Közlemények*, 2020/4. szám, 141. o. <https://vikek.eu/kozep-europai-kozlemenyek-2/> (2023.04.22.)

A jogszabály szerint az ellenőrzésre kiválasztás módszere (Air. 88. §-a szerint kötelező esetek, célzott kiválasztás, illetőleg egyedi kockázatelemzés) jellemzően az adóalanyhoz, avagy az adóhatóság által vizsgálni kívánt kötelezettséghez kapcsolódnak.¹⁵ Az Air. 89. § (1) bekezdésének értelmében az adóhatóság az ellenőrzés célját a) ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező, az adó, költségvetési támogatás alapjának és összegének vizsgálatára irányuló adóellenőrzéssel b) egyéb adókötelezettségek teljesítésére irányuló, ellenőrzéssel lezárt időszakot nem keletkeztető jogkövetési vizsgálatval valósítja meg.¹⁶ A törvény 90. § (1) bekezdése kimondja, hogy az *adóellenőrzés* keretében az adóhatóság az adózó adómegállapítási, adatbejelentési, bevallási kötelezettsége teljesítését adónként, támogatásonként és időszakonként vagy meghatározott időszakra több adó és támogatás tekintetében is vizsgálja.¹⁷ Egy jogkövetési vizsgálat lehetőségei viszont már célzottabbak és szűkebbre szabottak. Az Air. 91. § (1) bekezdése alapján az adóhatóság *jogkövetési vizsgálat* során a bevallási időszak lezárását megelőzően a) ellenőrizheti, hogy az adózó eleget tett-e a törvényekben előírt egyes adókötelezettségeinek, azokat határidőben, illetve az adó megállapítására, bevallására és megfizetésére alkalmas módon teljesíti-e b) adatokat gyűjthet a nyilvántartásában és az adózó nyilvántartásában, bevallásában szereplő adatok, tények, körülmények valóságtartalmának, illetve ezek hitelességének megállapítása érdekében c) vizsgálhatja a gazdasági események valóságát d) adatokat gyűjthet az ellenőrzési tevékenysége támogatása érdekében, így különösen becslési adatbázis létrehozásához, karbantartásához.¹⁸

Fentiek kapcsán rögtön két dolgot szükséges kiemelni. Egyrészt *a két vizsgálat típus egymást nem szükségképp feltételezi*; ellenben az egyes vizsgálatfajták eltérő jellege miatt az ellenőrzéseket az adóhatóság csupán a rájuk vonatkozó megbízólevéllel indíthatja el. Az adóellenőrzés így nem minősül a jogkövetési vizsgálat folytatásának, még abban az esetben sem, ha a korábbi vizsgálat megállapításai teszik szükségessé az elrendelését.¹⁹ Másrészt – mint ahogyan arra már a korábbiakban utaltam – a jogkövetési vizsgálat, illetve az adóellenőrzés célja és eszköztára is más. Előbbi esetben az adóhatóság jellemzően az adózói iratoknak a vizsgálatával ellenőrzi, hogy az adóalany eleget tett-e az egyes adókötelezettségeinek, azokat határidőben, az adó megállapítására, bevallására, megfizetésére alkalmas módon teljesíti-e. Az adóhatóság ennek okán különösen a bejelentésre, bevallásra, adatszolgáltatásra, nyilvántartásra, bizonylat kiállítására, megőrzésére, könyvvezetésre, az adó-, adóelőleg levonására, beszédésére vonatkozó előírások megtartását ellenőrzi.²⁰

¹⁵ Ld. Dr. Herich György: Adótan. Penta Unió Zrt., Budapest, 2023, 81-82. o.

¹⁶ Ezen két kategórián túlmenően a törvény ismeri még az ismételt ellenőrzés (Air. 92. §-a) és a felüellenőrzés (Air. 93. §-a) jogintézményeit is.

¹⁷ Az adózó által igényelt költségvetési támogatást, adó-visszatérítést, adó-visszaigénylést a bevallási időszak ellenőrzéssel történt lezárásának hatályával a kiutalást megelőzően is vizsgálhatja az adóhatóság [Air. 90. § (2) bekezdése].

¹⁸ Jelen írás az Air. 91. § (1) bekezdésének d) pontjával nem foglalkozik. Ezen túlmenően az adóhatóság az állami adó- és vámhatóság nyomozó hatósági hatáskörrel felruházott szerve által feltárt adatok és bizonyítékok alapján büncselekmény elkövetési értékének megállapítása céljából is vizsgálhatja gazdasági események valóságát jogkövetési vizsgálat keretében [Air. 91. § (2) bekezdése]. Nem tér ki a tanulmány a helyszíni ellenőrzés keretében végzett ún. operatív vizsgálatokra sem.

¹⁹ Kúria Kfv.VI.35.571/2016., Adóig. vhr. 89. § (3) bekezdése. Mindig az adott ügghöz kapcsolódóan azonosított kockázati tényezők alapján dönthető el, hogy a jogkövetési vizsgálatot követően indokolt-e az adózónál adóellenőrzést indítani. Ilyen esetnek minősül, ha az adózó a jogkövetési vizsgálatban feltárt mulasztását határidőre nem pótolja, a jogkövetési vizsgálat során nem együttműködő (iratanyagot nem ad át, az adóeljárásban az együttműködési kötelezettségét megtagadja), vagy az adóhatóság számára elérhetetlen. Ezen kockázati tényezők közvetlenül az adózóhoz kapcsolhatók. Ugyanakkor az adózó szerződéses partnerei kapcsán feltártak is alapot adhatnak az adózónál az adóvizsgálat elrendelésére.

²⁰ Kúria Kfv.V.35.342/2011., az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 118. § (1)-(2) bekezdései. Ld. még Szőke Ágnes Éva: Az adóhatósági ellenőrzési típusok elhatárolásának kérdései. In

Önmagában az a tény, hogy az adóhatóság az adózónál jogkövetési vizsgálatot végez, még nem jelenti azt, hogy a szerződéses kapcsolatok érdemi (tartalmi) elemzésére is sor kerül; a jogkövetési vizsgálat fő iránya az iratok formai ellenőrzése. A régi Art. 118. §-ához fűzött jogmagyarázat – melynek irányát az Air. is következetesen teszi magáévá – szerint a jogszabályok az adóbevallási és -fizetési kötelezettség (főkötelezettségek) mellett több más részkötelezettséget (bizonylatok kiállítása és megőrzése, könyvvezetés, bejelentkezés, bejelentés, adatszolgáltatás, bankszámlanyitás) is előírnak, melyek hiányában az adózó tevékenységéről nem lehet teljes képet kapni. A jogszabály emiatt alkalmazza önálló ellenőrzéstípusként a jogkövetési vizsgálatot – ún. *célvizsgálatot* –; ezek elsődleges célja, hogy adózót az adókötelezettségei betartására rászorítsa.²¹

Érdeemes röviden számba venni azt is, hogy az adóellenőrzés és a jogkövetési vizsgálat között hierarchikus rend sem értelmezhető; az *adóellenőrzés nem jelent „többet”, mint a jogkövetési vizsgálat*. A releváns különbség az eltérő eljárások során feltárt megállapítások véglegességének kérdésében van. Az adóellenőrzés ellenőrzéssel lezárt időszakot keletkeztet [Air. 89. § (1) bekezdésének a) pontja]²², míg a jogkövetési vizsgálatnak ilyen joghatása nincsen, vagyis az elviekben ugyanazon időszakra – ideértve a jóhiszemű és tisztességes hatósági eljáráshoz való alapjog követelményeinek a betartását – az elévülési időn belül többször is lefolytatható. Ennek kapcsán viszont különös figyelemmel kell lenni az Air. 100. §-ában meghatározott törvényi korlátra (a jogviszony eltérő minősítésének tilalma).²³ Konkrét ügyben az képezte a jogvita tárgyát, hogy hivatkozott szakasz rendelkezése csupán az adóellenőrzések keretei között értelmezhető, avagy a jogkövetési vizsgálatokra egyaránt irányadó. A Kúria döntése²⁴ arra a jogi álláspontra jutott, hogy a régi Art. 130. §-a és 1. § (3a) bekezdése kapcsán kialakított bírói értelmezésnél a jogelőd Legfelsőbb Bíróság deklarálta, hogy fenti joghely alapján az adójogviszonyban az adóhatóságnak azonos tényállási elemek esetén azonos jogkövetkeztetéseket kell levonnia²⁵, ahogy ugyanúgy a joggyakorlat része, hogy az ellenőrzések eltérő típusai, az azok alapján végzett vizsgálatok tartalmi eltérése okán jogilag és fogalmilag is kizárt egyazon cselekmény, ügylet eltérő minősítése különböző jogalanyoknál végzett vizsgálat során, ha a vizsgálat típusa és szempontrendszer más-más

Magyar jog, 2017. 7-8. szám, 474-480. o.

²¹ Természetesen itt is kiderülhet olyan hiányosság, mely megkérdőjelezi az adóbevallások valóságát; a törvényalkotó ezért teszi lehetővé, hogy a jogkövetési vizsgálat során felderítettek alapján az adóhatóság elrendelhesse egy adóbevallási időszakra a megbízólevélben megjelölt adónemek utólagos vizsgálatát (adóellenőrzés). Az ugyanakkor kétségtelen, hogy a *2018. január 1. napjával hatályba lépett szabályozás a korábbiakhoz képest* – legalábbis ami az ellenőrzési típusok számát illeti – *egyszerűsít*, ugyanis mindössze kettőt nevesít (adóellenőrzés, jogkövetési vizsgálat); a korábbiak funkcióját kizárólag ez a két vizsgálati forma vette át. Ld. Szabó Ildikó: A technológiai fejlődés hatásai az adóigazgatási eljárás vonatkozásában. In *Iustum Aequum Salutare*, 2020/4. szám, 69-87. o.

²² Ellenben az Air. bizonyos feltételek teljesülése esetén lehetőséget biztosít a véglegesség – a régi Art. megfogalmazásában jogerő – „áttörésére” és az ellenőrzéssel már lezárt időszak „felnyitására” ismételt ellenőrzés útján (Air. 92. §-a), ez azonban csak *egyedi lehetőség*. Valamely *hatósági vagy bírósági döntés véglegessége (jogereje)* az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint – szoros összefüggésben a jogbiztonság elvével – *a jogállam egyik alapvető pillére*. Ezen kérdéskörrel az taláros testület maga is több alkalommal [24/2013. (X.4.) AB határozat, 2/2015. (II.2.) AB határozat, 3133/2017. (VI.8.) AB határozat, 3027/2018. (II.6.) AB határozat] foglalkozott, hivatkozott kijelentést egyértelműsítve, mely szerint erre – még ha törvényi felhatalmazásra visszavezethetően is – csak kivételesen, különösen indokolt esetben kerülhet sor. Az adóellenőrzés keretein belül annak is jelentősége van, hogy *az adóhatóság milyen körben vizsgálódik*; a más adónemekben lefolytatott vizsgálat nem teremt ellenőrzéssel lezárt időszakot (Kúria Kfv.III.35.213/2015.).

²³ Az adókötelezettséget érintő jogviszony alanyainak ellenőrzése során ugyanazt a vizsgálattal érintett és már minősített jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózónként eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során (Air. 100. §-a).

²⁴ Kúria Kfv.I.35.380/2021.

²⁵ Legfelsőbb Bíróság (Kúria) Kfv.V.35.168/2010.

volt.²⁶ A legfőbb bírói fórum ugyanakkor utalt arra is, hogy ezen tétel megszilárdulása egyrésztől más jogi környezetben történt, másrésztől a jogelőd a régi Art. szerinti bevallások utólagos vizsgálata és az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló vizsgálatok viszonya tekintetében adta a szakasznak a fenti interpretációt, ahol utóbbi nem irányult az ügyletek valós tartalmának feltárására, hanem pusztán formai feltételek kontrolljára.²⁷ Ezzel szemben az Air. szerinti jogkövetési vizsgálatok között már fellelhető olyan is, ami nem kizárólag az adókötelezettség teljesítése formai feltételeinek való megfelelést, hanem az adókötelezettséget és az adólevonási jogot keletkeztető tényállás valóságának ellenőrzését is magába foglalja. Ilyen az Air. 91. § (1) bekezdésének c) pontjában rögzített gazdasági események valódiságát elemző jogkövetési vizsgálat, ahol a felek közötti jogviszony szükségképp minősítésre kerül. Márpedig az Air. 100. §-ának szövegezése nem kapcsolódik egyetlen ellenőrzési fajtahoz sem, mint ahogyan nem tartalmaz kijelentést arra vonatkozóan sem, hogy csak adóellenőrzések megállapításainak egymással való összevetése során lehetne alkalmazni. A jogviszonyok eltérő minősítésére vonatkozó feltétel bekövetkezését nem az keletkezteti, hogy az adóhatóság az ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező vizsgálatot folytatja le, hanem az, hogy adott jogviszony tartalmi elemzésére vonatkozó megállapítást tesz-e; vagyis az ügylet valódisága kapcsán elvégzett jogkövetési vizsgálat alkalmával megállapítottak azonos hatásúak az utólagos vizsgálat során megállapítottakkal, így az Air. 100. §-ában deklarált tilalom fennáll. Ez nem áll ellentétben azzal, hogy egy – esetleges – későbbi adóellenőrzés az adott jogviszony minősítését megváltoztathatja; viszont amíg erre nem kerül sor, a tilalom érvényesül.²⁸

Összességében mind az adóellenőrzés, mind a jogkövetési vizsgálat során felderített tények és körülmények alkalmasnak bizonyulhatnak arra, hogy adott tényállás tisztázását előmozdítsák. E körben az ellenőrzési típusok egymáshoz való relációja mellett az egymást követő vizsgálati időszakoknak is relevanciája van.²⁹

²⁶ Kúria Kfv.I.35.005/2012.

²⁷ Éppen emiatt – a jogszabályi környezet eltérősége okán – tehát a korábbi bírósági gyakorlat is némiképp más irányba tette meg az elvi jelentőséggel bíró megállapításait. Ezek szerint az adóhatóság csupán az utólagos ellenőrzés során tárhatja fel a tartalmilag hiteltelen számlákat, az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés alkalmával nem. Ebből viszont szükségképpen adódik az a következtetés is, hogy az egyes adókötelezettségek ellenőrzése során kizárólag formai ellenőrzés történik, tartalmi nem, vagyis a gazdasági eseményekkel összefüggő konkrét körülményeket az adóhatóságnak nincs módja feltárni (Kúria Kfv.V.35.342/2011.). A fent már kifejtettek szerint viszont ezen megállapítás az Air. szabályainak – illetve a jogkövetési vizsgálat speciális típusainak – ismeretében már nem feltétlenül tartható.

²⁸ Erre jutott a legfőbb bírói fórum a régi Art. 130. §-ával összefüggésben [Legfelsőbb Bíróság (Kúria) Kfv.I.34.141/2007.]. Annak van jelentősége, hogy a két ellenőrzés ugyanazon adóévre és adónemre vonatkozott-e, valamint sor került-e a vitatott szerződések konkrét vizsgálatára. Ha az ügy- és tényállásbeli azonosság fennáll, akkor a korábbi megállapítások figyelembe vétele a később lefolytatott ellenőrzés során nem mellőzhető. Más ügyben rögzítést nyert, hogy a régi Art. 130. §-a az eltérő minősítés tilalmát nem „önmagában állóan” szabályozta; a körben, ahol az adóhatóság még nem végzett adóellenőrzést, ott a jogintézmény alkalmazása fogalmilag is kizárt [Legfelsőbb Bíróság (Kúria) Kfv.I.35.152/2008., Kfv.I.35.225/2010.]. A Kúria más ügyekben utalt arra is, hogy az ellenőrzéssel lezárt időszakot nem keletkeztető ellenőrzés során tett, ugyanakkor határozatként nem realizált megállapítással ellentétes tényekre is alapítható későbbiekben bevallások utólagos ellenőrzése alapján hozott határozat (Kúria Kfv.I.35.387/2019., Kfv.I.35.389/2019.). Hivatkozott elhatárolás tekintetében ld. még Kúria Kfv.V.35.359/2022., Kfv.V.35.397/2022. Mindezek ellenben azt is kell, hogy jelentsék, hogy míg a jogkövetési vizsgálatot követően az adott időszakra vonatkozóan az adóellenőrzés elrendelhető, ez vice versa már nem érvényes.

²⁹ Míg ugyanis nem vitatott, hogy az adóhatóság a vizsgált időszak tényállásának feltárására törekszik, azonban az adózással érintett ügyletek a valóságban nem minden esetben kezdődnek – illetve fejeződnek be – a vizsgálattal érintett időszakban, azokra a vizsgált időszakon kívüli események is befolyásoló hatással lehetnek. Jogszabályi tiltás hiányában megengedett, hogy a valósághű tényállás feltárásához az adóhatóság a vizsgálatlal érintett időszakot megelőző, valamint azt követő időszak adatait, tényeit, bizonyítékait is értékelési körbe vonja [Legfelsőbb Bíróság (Kúria) Kfv.V.35.162/2010.]. Mindezt a Kúria jelen joggyakorlata sem változtatta meg; mindaddig, míg a múltban, akár az elévülési időn túlra mutató eseménynek a vizsgált időszakra vonatkozóan

II. A jogkövetési vizsgálat speciális jogi háttere

A jogkövetési vizsgálat tartalmának főbb körvonalait az Adóig. vhr. 89. § (1) bekezdése definiálja. A jogkövetési vizsgálat során az adóhatóság különösen a bejelentésre, adatbejelentésre, bevallásra, adatszolgáltatásra, nyilvántartásra, bizonylat kiállítására, megőrzésére, könyvvezetésre, az adó, adóelőleg levonására, beszedésére vonatkozó előírások megtartását ellenőrizheti. A jogszabályhely (2) bekezdése értelmében hibák, hiányosságok esetén ezek megszüntetését, a mulasztás pótlását – megfelelő határidő tűzésével – határozatban írja elő az adóhatóság.

Hivatkozott jogszabály 90. § (1) bekezdése pontosítja a fentieket. Ez alapján az adóhatóság nyilvántartásában és az adózó nyilvántartásában, adatbejelentésében, bevallásában szereplő adatok, tények, körülmények valóságtartalmának, illetve ezek hitelességének megállapítása érdekében a bevallási időszak lezárását megelőzően jogkövetési vizsgálat keretében adatokat gyűjthet vagy helyszíni ellenőrzést végezhet. Adatgyűjtésre és helyszíni ellenőrzésre sor kerülhet a becslési adatbázis létrehozása, bővítése, illetve frissítése érdekében is. A törvényhely (2) bekezdése még tovább részletezi az ellenőrzési metodikát; eszerint az (1) bekezdés alapján az adóhatóság a) próbavásárlással, fel nem fedett próbavásárlással a számla-, nyugtakibocsátási kötelezettség teljesítését, b) leltározással az árukészletek, alapanyagok, félkész termékek eredetét, nyilvántartását, c) a megrendelők köréről, a tapasztalható forgalmi viszonyokról, a vállalkozási tevékenységhez használt tárgyi eszközökről, a vállalkozásban részt vevő személyekről szóló jegyzőkönyv készítésével a vállalkozás körülményeit, d) a vállalkozási tevékenységben részt vevők alkalmazásának jogszerűségét, társadalombiztosítási jogszabályokban a bejelentésükre vonatkozó kötelezettségteljesítését, e) az adózónál az adómegállapítás alapját képező statisztikai állományi létszámot, f) a bejelentett tények, adatok, körülmények valódiságát, g) termék előállítását, raktározását, szállítását, felhasználását, valamint a termékekkel kapcsolatosan végzett tevékenységeket, h) az adózó által a könyvei, nyilvántartásai vezetéséhez, valamint a bizonylatok feldolgozásához alkalmazott szoftvereket, informatikai rendszereket, számításokat vizsgálhatja.

Összességében tehát a jogkövetési vizsgálat *az adózói mellékkötelezettségek teljesítésének – vagy nem teljesítésének – ellenőrzésére terjed ki*, melyek alapján az Adóig. vhr. 89. § (3) bekezdése szerint adóellenőrzés is elrendelhető.³⁰ Az adókötelezettségek általános szabályait az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 9. §-a részletezi; eszerint az adózó az adó és a költségvetési támogatás megállapítása, megfizetése (kiutalása) érdekében köteles a jogszabályban előírt: a) bejelentkezésre, bejelentésre, nyilatkozattételre, b) adómegállapításra, c) adatbejelentésre, bevallásra, d) adófizetésre, e) bizonylat kiállítására és megőrzésére, f) nyilvántartás vezetésére (könyvvezetésre), g) adatszolgáltatásra, h) adólevonásra, adóbeszedésre, i) pénzforgalmi számlanyitásra és adóköteles tevékenységével összefüggő kifizetéseinek e számlán való teljesítésére [az a)-i) pontban foglaltak a továbbiakban együtt: adókötelezettség]. A kötelezettségek közül azok lehetnek a jogkövetési vizsgálat tárgyai, melyek az adózói

adókihatása mutatkozik, addig vizsgálható és elemezhető az ott végbement eseménysor az el nem évült adókötelezettségek jogszerűsége tekintetében (Kúria Kfv.I.35.280/2022.). Azt is hangsúlyozni kell, hogy az Air. 89. § (1) bekezdésének b) pontja és 91. §-a szerinti jogkövetési vizsgálat alkalmával bármelyik ellenőrzési cselekmény elvégezhető, akár egyidejűleg is; vagyis az adókötelezettségek körében bármelyiknek a teljesítése – avagy megsértése – vizsgálható (Kúria Kfv.VI.35.006/2022.).

³⁰ Emellett az adóhatóság az adózónál, illetve az adózónak nem minősülő természetes személynél – a vele szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózók adókötelezettségének, adóalapjának, adókedvezményének, adójának vagy költségvetési támogatásának megállapítása, ellenőrzése céljából – a szerződésben foglalt egyes gazdasági események valódiságát ellenőrizheti jogkövetési vizsgálat keretében [Adóig. vhr. 91. § (1) bekezdése].

adminisztratív tevékenységgel állnak szoros összefüggésben. Ezek adózó általi elvégzése során be kell tartani azokat a rendelkezéseket, amelyeket külön jogszabályok – egyebek mellett a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv. törvény) – is rögzítenek. A Számv. törvény előírásai az adójogban is érvényesülnek; a törvény preambuluma szerint „A piacgazdaság működéséhez nélkülözhetetlen, hogy a piac szereplői számára hozzáférhetően, döntéseik megalapozása érdekében mind a vállalkozók, mind a nem nyereségorientált szervezetek, valamint az egyéb gazdálkodást folytató szervezetek vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről és azok alakulásáról objektív információk álljanak rendelkezésre. E törvény olyan számviteli szabályokat rögzít, amelyek összhangban állnak az Európai Közösségnek e jogterületre vonatkozó irányelveivel, figyelemmel vannak a nemzetközi számviteli elvekre, és amelyek alapján megbízható és valós összképet biztosító tájékoztatás nyújtható e törvény hatálya alá tartozók jövedelemtermelő képességéről, vagyonáról, vagyonának alakulásáról, pénzügyi helyzetéről és jövőbeli terveiről.”³¹ Ennek való megfelelésben az önadózás rendszerében az adózó is érdekelt, hiszen az Air. és az Art. alapján őt terhelik az adózással kapcsolatos kötelezettségek; az adózónak már a tevékenysége megkezdésétől kezdve úgy kell szerveznie a működését, hogy a kötelezettségeinek maradéktalanul és határidőben eleget tudjon tenni. Ezen feltételek megteremtése az adózó felelőssége és kockázata.³²

A jogkövetési vizsgálat ennek megfelelően – az adóellenőrzéshez hasonlóan – *feltételezi az adózói iratok rendelkezésre állását, azok formai* – a gazdasági események

³¹ Ezt a Számv. törvény célja ugyancsak tartalmazza. Eszerint ez a törvény meghatározza a hatálya alá tartozók beszámolási és könyvvezetési kötelezettségét, a beszámoló összeállítását, a könyvek vezetése során érvényesítendő elveket, az azokra épített szabályokat, valamint a nyilvánosságra hozatalra, a közzétételre és a könyvvizsgálatra vonatkozó követelményeket (Számv. törvény 1. §-a).

³² Kétségtelen, hogy – mint ahogy arra a tanulmány anonim lektora is rámutatott, amit ezúton ismételtelen köszönök – a Számv. törvény 2. § (3) bekezdése bizonyos adózói kört nem terel a törvény hatálya alá, vagyis a számviteli előírások fenti törvény alanyai, valamint az Air. és az Art. szerinti adózók közös metszetében érvényesülnek. A gondolatmenettel kizárólag arra szerettem volna rávilágítani, hogy az egyes ügyletek adójogi szempontú vizsgálatának kiemelt részét képezi a dokumentális kontroll is. Konkrét ügyben (Kúria Kfv.I.35.170/2017.) a felperes azt sérelmezte, hogy sem az adóhatóság, sem az elsőfokú bíróság nem fogadta el bizonyítottnak pénztárbizonylatok hiányában a gazdasági társaságtól felvett összegeknek más személyek részére átadását vagy házipénztárba való befizetését. A Kúria ellenben döntésében – a Kúria Kfv.V.35.442/2011. számú, a Kfv.I.35.188/2013. számú, a Kfv.I.35.414/2016. számú, a Kfv.I.35.592/2015. számú, illetve a Kfv.I.35.492/2016. számú ügyekben hozott ítéletek felhívása mellett – hangsúlyozta továbbá azt is, hogy „...amennyiben magánszemélyek egymás közötti jogügyletéről lenne szó, úgy elfogadható volna az a felperesi érvelés, mely szerint a teljes bizonyító erejű magánokiratok igazolják a felperes átadásra vonatkozó nyilatkozatát. A perbeli esetben azonban nem ez a tényállás, mivel itt rendszeres, nagy összegek gazdasági társaságoknak történő átadása igazolásáról volt szó. Az ítélkezési gyakorlat értelmében, ha egy gazdasági társaság ügyvezetője pénzt vesz át, akkor azt dokumentálni kell, arról könyvelési bizonylatot kell kiállítani, a házipénztárba bevételezni, annak meg kell jelennie a társaság könyvelésében. Viszont ha a gazdasági társaság képviselője a perben bemutatott módon veszi át a pénzt, az kétséget ébreszt és alkalmas arra, hogy a bíróság mérlegre tegye, hogy ez a dokumentálás hitelt érdemlően igazolja-e a pénz gazdasági társaság általi átvételét. A konkrét esetben nem lehetett figyelmen kívül hagyni, hogy az átvételi elismervényeken minden esetben a képviselő a gazdasági társaság ügyvezetői minőségében eljárva, tehát nem magánszemélyként nyugtázta a pénz átvételét. Az elsőfokú bíróság a bizonyítékok értékelési jogkörén belül maradt mikor ezt a tényt figyelembe vette és a bizonyítékokat a maguk összességében is vizsgálva értékelte és döntött úgy, hogy a nyilatkozatok önmagukban nem tekinthetők olyan súlyú bizonyítéknak, mellyel a felperes cáfolni tudná a felvett pénzüsszegek jövedelem jellegét. A Kúria rámutatott, hogy ezzel a bíróság nem a számviteli törvény szerinti pénz átadás kötelezettségét, illetve a gazdasági társaságok könyvelési hiányosságait kérte számon a felperesen, hanem a bizonyítékok értékelésénél jogszerűen vette tekintetbe, hogy az átadott pénz vonatkozásában egyik társaság sem rendelkezett a számviteli törvény szerinti szabályos bizonylattal, könyveléssel.” Ezen álláspontját a Kúria utóbb többször is megerősítette (Kúria Kfv.I.35.424/2017. Kfv.I.33.407/2020.). A számviteli elvek érvényesülésének alapvető fontosságára irányuló kijelentéssel tehát csak amellet kívántam érvelni, hogy jóllehet az adójogban a szabad bizonyítás rendszere az érvényes, a bizonyítékok köréből a bizonylatolás rendjének megfelelő iratok mindenképpen kiemelkednek.

valódiságának ellenőrzésére irányuló jogkövetési vizsgálat esetén azok tartalmi – *kontrollját*, melynek lefolytatása csak abban az esetben lehet eredményes, ha az ellenőrzéshez szükséges iratok az adóhatóság birtokába kerülnek. Ez már részben az adóellenőrzésre (is) tartozó kérdés. Az adózó által fizetendő adó alapját számszakilag helytállóan bizonylatok, könyvek, nyilvántartások alapján lehet megállapítani; a jogszabály ugyanakkor csak azon szabályokat rögzíti, amelyek az adóalap, az adómentesség, az adókedvezmény, az adó, a költségvetési támogatás megállapításához a Számv. törvény szerinti általános előírásokhoz viszonyítva sajátosak. *A nyilvántartásoknak bizonylatokon kell alapulnia. Az önadózás alpbizonylata nem az adóbevallás, hanem minden irat (könyvek, szerződések, teljesítési igazolások, kiállított és befogadott számlák), melyek az adóbevallás valóságát támasztják alá.*³³ A jogkövetési vizsgálat során ezeknek a kontrollja történik; hangsúlyozandó ellenben, hogy ez *nem minősül „előzetes adóellenőrzésnek”*, még abban az esetben sem, amennyiben az adóhatóság valamely gazdasági esemény valódiságát vizsgálja.

Az Adóig. vhr. 91. § (1) bekezdése tartalmazza azt, hogy az adóellenőrzés és a jogkövetési vizsgálat párhuzamos lefolytatása sem kizárt; a jogkövetési vizsgálat így akkor is lefolytatható, ha az ellenőrzéssel érintett időszakra vonatkozóan adóellenőrzés van az adózónál, illetve az adózónak nem minősülő természetes személynél folyamatban. A lehetőség abból ered, hogy a két vizsgálat ellenőrzési szempontrendszerre eltér; ellenben – az Air., vagy az Adóig. vhr. eltérő rendelkezése hiányában – az adóellenőrzésre irányadó szabályoknak a jogkövetési vizsgálat során is ugyanúgy érvényesülniük kell.

III. A jogkövetési vizsgálat eljárási cselekményei

Az Air. 96. § (1) bekezdésének rendelkezése szerint az ellenőrzés az erről szóló előzetes értesítés kézbesítésével, ennek mellőzése esetén a megbízólevél³⁴ kézbesítésével, egy

³³ Kúria Kfv.V.35.479/2015. Ezen ügyben hozott eseti döntés rögzíti azt is, hogy ha az adózó nem rendelkezik könyveléssel, az adóhatóság nincsen abban a helyzetben, hogy tényleges ellenőrzést végezhesen, bevallási időszakonként megállapítást tegyen akár adózó terhére, akár javára még akkor sem, ha a bizonylatok rendelkezésre állnak. Analitika, főkönyvi kartonok hiányában nem kontrollálható, hogy mely bizonylatok adattartalma került bevallásra. *Az adózó iratanyaga tehát nem csupán a jogkövetési vizsgálatnak, hanem az adóellenőrzésnek is a központi részét képezi.* Ebben a körben különös jelentősége van a könyvvizetésnek és a beszámolóknak. Bár a Számv. törvény elsődlegesen a könyvvizetés végső eredménye, a beszámoló kapcsán tartalmaz részletes előírásokat, ez nem jelenti egyszersmind azt, hogy a könyvvizetési kötelezettséget a beszámoló elkészítésével helyettesíteni lehetne. Tekintettel arra, hogy a beszámoló akkor szabályszerű, ha az abban szereplő tételek a vonatkozó előírásoknak megfelelően értékelésre kerültek, szükségképpen következik az is, hogy a könyvvizetéssel szemben támasztott legfontosabb követelmény, hogy annak során mindig figyelembe kell venni a számviteli alapelveket. Ezt testesíti meg – egyebek mellett – a Számv. törvény 15. § (2) bekezdése szerinti teljesség elve, mely a Számv. törvény 159. §-ában is visszatükröződik. Az éves beszámolóban kimutatott tételekkel összefüggésben azok valódiságára vonatkozó kíváncsi az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) gyakorlatában is tetten érhető. A könyvek és nyilvántartások vezetése során *valamennyi számviteli elv betartása kötelező*; az éves beszámolóknak az a célja, hogy megbízható, valós képet adjon az adózó eszközeiről, forrásairól, pénzügyi helyzetéről, eredményéről [EUB C-322/12. számú (GIMLE SA) ügy, C-363/20. számú (Marcas MC Zrt.) ügy, C-444/16. számú (Immo Chiaradia SPRL) és C-445/16. számú (Docteur De Bruyne SPRL) egyesített ügyek]. Mondandóm lényege, hogy a számviteli műveletek között az általános szabályok nem különböztetnek aszerint, hogy jelentősek, vagy nem jelentősek – a beszámoló szempontjából lényegesek, vagy nem lényegesek –, mely nem értelmezhető másként, minthogy minden egyes tétel tekintetében a teljesség elvének – a könyvvizetés folyamatos voltának – kell érvényesülnie [Számv. törvény 12. § (1)-(4) bekezdései].

³⁴ Az Adóig. vhr. 74. § (1) bekezdésének rendelkezése értelmében a megbízólevél tartalmazza: a) az ellenőrzést végző adóhatóság, továbbá az Air. 87/A. § (2) és (5) bekezdése szerinti esetben az ellenőrzés lefolytatásában részt vevő külföldi adóhatóság megnevezését, b) az ellenőrzés alá vont adózó nevét, c) az ellenőrzés típusának megnevezését és d) adóellenőrzés esetén az ellenőrzés alá vont adónemet és időszakot. Hivatkozott bekezdés a) pontjának második fordulata az EU tagállamai között a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási

példányának átadásával vagy az általános megbízólevél bemutatásával kezdődik. Fenti joghely (2) bekezdésének rendelkezése alapján ha az adózó vagy képviselője, meghatalmazottja, foglalkoztatottja a megbízólevél átvételét megtagadja, az ellenőrzés két hatósági tanú jelenlétében az erről szóló jegyzőkönyv felvételével és aláírásával kezdődik. A szabályozás – az (1) bekezdés első fordulatát kivéve – egyezik a régi Art. szabályaival, az ellenőrzés megkezdése szempontjából a megbízólevél kézbesítése (átadása) bír relevanciával. Az Air. 94. § (5) bekezdése rögzíti, hogy az ellenőrzés határidejét a megbízólevél kézbesítésétől, átadásától, illetve az általános megbízólevél bemutatásától, új eljárás lefolytatása esetén az új eljárás megkezdéséről szóló értesítés postára adásától, tárhelyen történő elhelyezésétől, illetve átadásától kell számítani.

Egyebekben a jogkövetési vizsgálat eljárási cselekményei nem különböznek az adóellenőrzés eljárási cselekményeitől, figyelemmel ugyanakkor arra, hogy – majd a későbbiekben kifejtésre kerül – a vizsgálat zárására más eljárási határidők vonatkoznak. A fő cél az Air. 99. § (1) bekezdése szerint a tényállás megállapítása. Az Air. 58. § (2) bekezdésének első mondata szerint minden olyan bizonyíték felhasználható, amely a tényállás tisztázására alkalmas.³⁵ Ha a törvény eltérően nem rendelkezik, az adóhatóság szabadon választja meg a bizonyítás módját, és a rendelkezésre álló bizonyítékokat bizonyító erejüknek megfelelően értékeli [Air. 58. § (4) bekezdése] Az adóhatóságot terhelő ezen kötelezettségre és a szabad bizonyításra figyelemmel felhasználhatóak azon tények, megállapítások, melyeket az adózóval közvetett szerződéses kapcsolatban álló vagy állt adózók ügyeiben tárt fel az adóhatóság, feltéve, hogy a tényállás feltárása szempontjából szintén relevánsak. Hangsúlyozandó, hogy *a tényállás tisztázására irányuló adóhatósági kötelezettség nem feltétlen és nem abszolút – nem „parttalan”* –, annak a releváns tényállási elemekre kell kiterjednie.³⁶ Az Air. 99. § (2) bekezdése egyértelmű a körben, hogy az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni, a nem bizonyított tény, körülmény – a becslési eljárás kivételével – az adózó terhére nem értékelhető. Ez ugyanakkor nem jelentheti azt, hogy az adóhatóság egyes bizonyítékokat azok valóságartalmának ellenőrzése, illetőleg az egyéb *bizonyítékokkal való ütköztetés* nélkül értékeljen. A bizonyító erőnek az értékelése az Air. 4. §-ával áll szoros összefüggésben, mely szerint az adóhatóság az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékeli, döntését valósághű tényállásra alapozza (*egyedi elbírálás elve*).

Mint ahogy arra már utaltam, a jogkövetési vizsgálatok középpontjában jellemzően az iratanyag vizsgálata áll. Az Air. 98. § (2) bekezdése szerint az adózó az iratokat és az adózással összefüggő, elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátja, illetve az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését biztosítja. Az ellenőrzés során az adózó és foglalkoztatottja az adóhatóság részére az ellenőrzéshez szükséges felvilágosítást megadja. Nem kötelezhető az adózó olyan nyilvántartás, összesítés, számítás elkészítésére, amelyet jogszabály nem ír elő. Felhívott jogszabályhelyet annyival kell kiegészíteni, hogy az iratok rendelkezésre bocsátását a vizsgálat által kijelölt időpontban a törvény kötelező jelleggel írja

együttműködés keretében végzett ellenőrzés kapcsán irányadó. Fenti törvényhelyben van utalás továbbá arra is, hogy az adóhatóság jogkövetési vizsgálat lefolytatásához általános megbízólevelet is kiállíthat [Adóig. vhr. 74. § (2) bekezdés első mondata].

³⁵ Egyetlen – evidens – megszorítás, hogy nem használható fel bizonyítékként jogszabálysértéssel megszerzett bizonyíték [Air. 58. § (2) bekezdésének második mondata]. A bizonyítás lehetőség és egyben kötelezettség is az adóhatóság számára, feltéve, hogy azt nem visszaélészerűen gyakorolja (Kúria Kfv.I.35.270/2017.).

³⁶ Kúria Kfv.III.35.771/2015., Kfv.I.35.270/2017., Kfv.I.35.437/2019., Kfv.I.35.457/2020., Kfv.VI.35.556/2021. A törvény sem teszi az adóhatóság kötelezettségévé az adott ügyben fellelhető valamennyi bizonyíték beszerzését, ha a rendelkezésre álló adatok alapján a tényállás kellően tisztázott és ha az ügyben döntést kell hozni, a megalapozottsághoz elegendő adat áll rendelkezésre. *A döntéshozatal* nem feltétlenül bizonyítási eljárást, de *mindig hézagmentesen feltárt tényállást szükségeltet*.

elő, melynek teljesítéséhez az adózó feltételeket nem támaszthat. Az Air. 8. § (1) bekezdése alapján az adózó köteles a jogait jóhiszeműen gyakorolni és elősegíteni az adóhatóság feladatainak végrehajtását. Az Air. 98. § (1) bekezdése is az ellenőrzés alatti aktív adózói részvételt és együttműködést írja elő.³⁷ E körben az adózó nemcsak a Számv. törvény szerinti bizonylatai – illetve az, amit maga gondol relevánsnak –, hanem az adóhatóság által kért összes dokumentum átadására is köteles.³⁸ Az iratátadás az adóalanyt attól függetlenül terheli, hogy egyes iratok más adózók vizsgálata során az adóhatóság részéről beszerezhetők, vagy azok hivatalból rendelkezésre állnak.³⁹ *Az iratátadási kötelezettség az irat megjelenési formájától ugyancsak független;* ha az adózó a bizonylatot, könyvet, nyilvántartást online hozzáférést biztosítva, elektronikusan őrzi meg, köteles ellenőrzés esetén az adóhatóság részére az elektronikus hozzáférést, letöltést biztosítani [Art. 78. § (9) bekezdése].

A bizonyítékok rendszerében az Adóig. vhr. 91. § (6) bekezdése önállóan nevesíti a jogkövetési vizsgálatot; ezen joghely szerint a jogkövetési vizsgálat során feltárt adatokat az adóhatóság jogosult az adózóval közvetlen vagy közvetett szerződéses kapcsolatban állt vagy álló más adózó, illetve adózónak nem minősülő természetes személy ellenőrzésénél a tényállás tisztázása céljából felhasználni. Ebben az esetben az ott feltártakat a bizonyítási eljárás részévé kell tenni, illetőleg a vizsgált adózóval ennek az eredményét – mint arra későbbiekben kitérek – külön is ismertetni kell.

IV. A jogkövetési vizsgálat időbeli korlátai

Az Air. a tényállás feltárása érdekében foganatosítható eljárási cselekményeket időkorlátok közé szorítja. Az Air. 94. § (1) bekezdése alapján – ha jogszabály eltérően nem rendelkezik – az ellenőrzés lefolytatásának határideje a) adóellenőrzés és ismételt ellenőrzés esetében 90 nap, a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók esetében és központosított ellenőrzés esetében 120 nap b) jogkövetési vizsgálat esetében 30 nap. Az általános szabályokhoz képest speciális szabályokat ír elő az Air. 94. § (3) bekezdése; eszerint az adóellenőrzés időtartama a csoportos adóalany, valamint az áfa-regisztrált adóalany kivételével a cégbejegyzésre nem kötelezett adózó és a megbízható adózó esetén – feltéve, hogy az adózó az ellenőrzést nem akadályozza – nem haladhatja meg a 180 napot. A jogszabályhely (4) bekezdése rögzíti az adóellenőrzésre nyitva álló végső időtartamot; ez semmilyen körülmény között nem haladhatja meg a 365 napot.

Az Air. 95. § (1) bekezdése alapján az ellenőrzési határidőt indokolt esetben az ellenőrzést végző adóhatóság vezetője egyszer, adóellenőrzés esetében legfeljebb 90 napig,

³⁷ Az adózó köteles az adóhatósággal az ellenőrzés során *együttműködni*, az ellenőrzés feltételeit a helyszíni ellenőrzés alkalmával biztosítani, az adóhatóság felhívására az adóhatóság által meghatározott módon nyilatkozatot tenni [Air. 98. § (1) bekezdése]. Ld. Kúria Kfv.V.35.012/2014., Kfv.I.35.328/2016., Kfv.V.35.027/2017. A joggyakorlatban az ellenőrzés akadályozásának minősül minden olyan magatartás, amely az eljárást indokolatlanul késlelteti, illetve elhúzza [Legfelsőbb Bíróság (Kúria) Kfv.V.35.524/2009., Kfv.V.35.322/2010., Kfv.I.35.065/2011., Kfv.I.35.571/2012.]. A vizsgálat lefolyását előmozdító *együttműködési kötelezettség az adózói oldalon részelemekből áll össze* egészé. Például az iratok bemutatására és átadására vonatkozó kötelezettség [Art. 78. § (2) bekezdése] független az adóhatóság előtti személyes megjelenéstől, a nyilatkozattétel saját ügyben történő megtagadása [Air. 59. § (1) bekezdése] esetén az adózót ugyanúgy terheli a személyes megjelenési kötelezettség [Air. 56. §-a]. Ld. Kúria Kfv.V.35.104/2013.

³⁸ Az adóhatóság kompetenciája annak az eldöntése, hogy az ellenőrzést a helyszínen, vagy a hivatali helyiségben folytatja le. Az iratbemutatói kötelezettség alól az adóalanyt nem mentesítheti az a tény, hogy az iratokat a saját döntése alapján külföldön őrzi [Legfelsőbb Bíróság (Kúria) Kfv.I.35.523/2009.]. Az iratátadás során nem csak és kizárólag az adóhatóságot terheli annak kötelezettsége, hogy beazonosítható módon dokumentálja az átvételt, hanem ugyanilyen felelősség terheli az adóalanyt is; neki is érdeke azok pontos feltüntetése és ha hiányosságot tapasztal, annak jelzése (Kúria Kfv.I.35.566/2019.).

³⁹ Ld. 37. lj.

jogkövetési vizsgálat esetében legfeljebb 30 napig terjedő időtartammal meghosszabbíthatja. A meghosszabbított ellenőrzési határidőt rendkívüli körülmények által indokolt esetben, az ellenőrzést végző adóhatóság indokolt kérelmére a felettes szerv egyszer, legfeljebb 90 napig terjedő időtartammal meghosszabbíthatja. A határidő meghosszabbítására „harmadfokon” is van lehetőség; felhívott joghely (2) bekezdése szerint az állami adó- és vámhatóság hatáskörébe tartozó ügyben a felettes szerv által meghosszabbított ellenőrzési határidőt rendkívüli körülmények által indokolt esetben az ellenőrzést végző adóhatóság felettes szerv által jóváhagyott, indokolt kérelmére az állami adó- és vámhatóság vezetője egyszer, legfeljebb 90 napig terjedő időtartammal meghosszabbíthatja.⁴⁰

A vizsgálat időbeli korlátai tekintetében előirt kötöttség lényeges eltérést mutat a korábbi szabályokhoz képest, már ami az ellenőrzésből „kieső” időtartamokat illeti. Már az alapvető jogok biztosának AJB-787/2012. számú jelentése is rámutatott, hogy a kapcsolódó vizsgálatok [régi Art. 92. § (11) bekezdése] időkorlát nélküli alkalmazhatóságával olyan teret adnak az adóhatóságnak, hogy az ellenőrzést évekig is elhúzhatja; ez pedig sérti az Alaptörvény XXIV. cikkének (1) bekezdését, mely az ügyfél hatósági ügyek tisztességes intézéséhez való alapjogát rögzíti. A *tisztességes ügyintézéshez való jog* azon tézist támasztják alá, hogy a jogállamiság elvéből kifolyólag követelmény a közigazgatás törvény alá rendeltsége; a kiszámíthatóság – beleértve az egységes jogalkalmazást is –, illetőleg az eljárási garanciák biztosítása összekapcsolódik az egyes alapjogok védelmével, feltételezve egymást.⁴¹ Nevezett alapjog célja, hogy „segédletül” szolgáljon a tételes joganyag

⁴⁰ Az ellenőrzési határidő meghosszabbításának akkor van helye, ha a) az adózó az ellenőrzést a megjelenési kötelezettség elmulasztásával, az együttműködési kötelezettség megsértésével vagy más módon akadályozza b) a jogainak gyakorlásában akadályozott természetes személy adózó az ellenőrzés megkezdésének vagy az ellenőrzési cselekményeknek az elhalasztását kéri c) az adózó iratai hiányosak vagy rendezetlenek, illetve nyilvántartásai pontatlanok vagy hiányosak és így az adókötelezettség megállapítására alkalmatlanok, vagy az adózó által előterjesztett irat hiteles fordítására kerül sor d) az ellenőrzés lefolytatására rendelkezésre álló határidő a tényállás teljes körű feltárásához és a bizonyítási eljárás befejezéséhez nem elegendő [Air. 95. § (5) bekezdése].

⁴¹ A közigazgatás törvényessége akkor valósulhat meg, ha az szabályozott eljárási keretek között működik; a közigazgatási szerv alkotmányos kötelezettsége, hogy hatáskörének keretei között az ügyben a törvényes határidő alatt érdemben döntést hozzon [72/1995. (XII.15.) AB határozat, ABH 1995, 351, 354; Kúria Kfv.V.35.216/2014., Kfv.I.35.016/2017.]. Vagyis a közigazgatási szerveket – ideértve az adóhatóságot is – az eljárásaikban jöllehet törvényileg meghatározott határidők kötik, az nem áll ellentétben az Alaptörvény szerint észszerű határidőn belül történő ügyintézésel [17/2019. (V.30.) AB határozat, a továbbiakban: Abh1; 25/2020. (XII.2.) AB határozat, a továbbiakban: Abh2; 3458/2020. (XII.14.) AB végzés; illetőleg Kfv.I.35.224/2019., Kfv.I.35.050/2021., Kfv.I.35.391/2022). Mindemellert az adójogban az Air. 2. §-ában deklarált adózási alapelv az eljárási garanciák – *szakszerűség, hatékonyság, költségtakarékosság* – érvényesítését szem előtt tartva rendeli az ellenőrzési cselekmények időkeretek közé szorítását; az alapelveknek a megalapozott, egyszersmind jogszerű döntés kritériumainak sérelme nélkül – azokkal együtt, nem pedig azokkal szemben – kell érvényesülniük. Egyet kell, hogy értsek a tanulmány anonim lektorával annyiban, hogy fent hivatkozott AB döntések – összefüggésben az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésében – nem a törvényes, hanem pont az észszerű határidőn belül történő döntéshozatalt védik, nyomatékot fektetve arra, hogy a törvényes határidő nem azonosítható mechanikusan az alapjog szerinti észszerű határidővel {Abh1, Indokolás [45]; Abh2, Indokolás [26]}. Utóbbi döntéshez fűzött párhuzamos indokolásában Dr. Czine Agnes alkotmánybíró arra mutatott rá, hogy az alkotmányos megfelelés szemponyjából annak van relevanciája, hogy a hatóság az adott eljárás szabályozási környezetére és körülményeire figyelemmel az észszerű ügyintézéshez való jog sérelmét megvalósítva járt-e el. Másként megfogalmazva nem az a döntő, hogy a hatóság az ügyintézési határidőt (törvényes határidő) megsérti-e, hanem az eljárás egésze kapcsán megállapítható-e azon hatósági erőfeszítés, amely arra irányul, hogy mielőbb (észszerű határidő) döntést hozzanak {Abh2, Indokolás [98]}. Az Abh2-hez kapcsolt különvéleményében Dr. Juhász Imre alkotmánybíró azzal kapcsolatban támasztott aggályt, hogy az AB határozat azt a téves üzenetet hordozza, hogy a törvényes határidő túllépése nem jár alkotmányjogilag kézzel fogható következménnyel, mely ennek okán a jogrend szükségszerű fellazulását okozza {Abh2, Indokolás [101]}. Dr. Salamon László alkotmánybíró a különvéleményében pedig arra utalt, hogy ez nem jelentheti azt, hogy hivatkozott – nem szinonimaként értelmezhető – fogalmak szembeállításként volnának kezelhetőek, hiszen ez egyrészt a törvényi határidőknek az észszerűség követelményének való megfelelése megkérdőjelezését is eredményezheti (annak ellenére, hogy a

értelmezéséhez; arra viszont közvetlenül jogot és kötelezettséget alapítani kizárólag kivételes körülmények között lehet.⁴²

Az Air. 94-95. §-ai a régi szabályokhoz képest merev időkorlátot biztosítanak az egyes eljárási cselekményekhez. Az adóhatóság az ellenőrzési határidő lejártát követően ellenőrzési cselekményeket nem végezhet, az ellenőrzési határidő meghosszabbításának hiányában az ellenőrzést a törvényben előírt módon és határidőben kell lezárni [Air. 95. § (6) bekezdése].⁴³

V. A revíziós jegyzőkönyv

Az Air. 115. § (1) bekezdése szerint *az adóhatóság a megállapításait* – ha jogszabály eltérően nem rendelkezik – *jegyzőkönyvbe foglalja*. Ha az ellenőrzés a vállalkozási tevékenységben résztvevők alkalmazásával összefüggésben tartalmaz megállapítást, a jegyzőkönyv tartalmazza a természetes személyek azonosításához szükséges adatokat is. Az ellenőrzés a jegyzőkönyv átadásával fejeződik be. Ha a jegyzőkönyvet kézbesíteni kell, az ellenőrzés a postára adás, illetve a tárhelyen történő elhelyezés napjával zárul. Némiképp hasonló szabályozást mutat az Adóig. vhr. is. Eszerint a jogkövetési vizsgálat során az ellenőrzés megállapítását az adóhatóság az adózóval, a jelen lévő alkalmazottal vagy az értékesítésben közreműködő személlyel ismerteti. Ha az adóhatóság jogszabálysértést nem tárt fel, úgy az e tényről rögzítő jegyzőkönyvet a jelen lévő alkalmazott vagy az értékesítésben közreműködő személy részére is átadhatja. Ha az ellenőrzést azért nem lehet befejezni, mert az adózó vagy képviselője az ismertetésen nem vesz részt, vagy a jegyzőkönyvet nem veszi át, azt részére kézbesíteni kell [Adóig. vhr. 95. § (1)-(3) bekezdései]. Az ellenőrzési jegyzőkönyv átadása tehát egy olyan eljárási lépés, amit – főszabály szerint – személyesen kell lebonyolítani, ennek során a jegyzőkönyvben tett megállapításokat az adózóval részletesen ismertetni kell. Ha azonban az adóhatóság a jegyzőkönyvet – döntése szerint – kézbesíti az adózónak (illetőleg azt kézbesítenie kell), az elektronikus ügyintézésre kötelezett adózói kör részére a kézbesítés is csak elektronikusan történhet.

Hangsúlyozandó továbbá az is, hogy ha az adóhatóság a vizsgálat megállapításait más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményével vagy ennek során beszerzett adatokkal, bizonyítékokkal támasztja alá, az erről szóló jegyzőkönyvnek, határozatnak, illetve a kapcsolódó vizsgálat során feltárt adatoknak, bizonyítékoknak az adózót érintő részét az

törvényi határidők vélelmezetten eleve nem észszerűtlenek), másrészt a hatóságnak nyilvánvalóan megengedő, éles elhatárolás a törvényi határidő(k) relativizálódását eredményezi. Ez utóbbi káros mind a jogbiztonság, mind a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog szempontjából {Abh2, Indokolás [117]}. Ld. továbbá 3097/2021. (III.22.) AB határozat}. A témával összefüggésben ld. még Patyi András: Az eljárási alapjogok és az eljárási alkotmányosság néhány kérdése az Alaptörvényben. In Acta Humana, 2021/2. szám, 95-115. o., illetve Balogh-Békési Nóra: Közigazgatási eljárási határidők megtartása és az ügyek észszerű határidőn belüli befejezésének követelménye. In Pro Publico Bono – Magyar Közigazgatás, 2022/2. szám, 82-98. o.

⁴² Emiatt az ügy érdemére kiható eljárásjogi sérelem esetében van csak helye az elsőfokú döntés megsemmisítésének és az elsőfokú hatóság új eljárásra utasításának. Ilyen fokú jogszabálysértés megállapítása azon oksági kapcsolatra épülhet, hogy azok betartása esetén az ügyben más döntés születhetett volna. Ellenben bizonyos garanciális szabályok megszegése az ügy érdemére kiható jogszabálysértést eredményezhet még akkor is, ha a hatóság a jogi biztosítékok betartásával is ugyanazt a döntést realizálná (Kúria Kfv.III.37.162/2015., Kfv.IV.37.936/2015.). Konkrét szituációkban az eljárási garanciák olyan értékeket is hordozhatnak, hogy megszegésük nem értékelhető csak a következményük felől; más megfogalmazásban a hiba következmény nélkülisége nemcsak az ügy érdemére kifejtett hatás (okszági kapcsolat) szempontjából vizsgálható, hanem azon aspektusból is, hogy sértették-e, érintették-e az eljárási szereplők jogait. Ld. EUB C-72/12. számú (Gemeinde Altrip) ügy; F. Rozsnyai Krisztina: Hatékony jogvédelem a közigazgatási perben. A magyar közigazgatási perrendtartás európai fejlődési tendenciáikhoz illeszkedő kodifikációjának egyes előkérdései. ELTE Eötvös Kiadó, Budapest, 2018, 199-200. o.

⁴³ Kúria Kfv.VI.35.381/2016., Kfv.I.35.138/2016., Kfv.V.35.523/2018.

adózóval részletesen ismertetni kell [Air. 97. § (3) bekezdése].⁴⁴ Ennek kapcsán kiemelendő, hogy az Air. vonatkozó rendelkezéseiből nem vezethető le olyan értelmezés, miszerint az adóhatóságnak a revízió során keletkezett valamennyi bizonyítékot a jegyzőkönyv mellékleteként kellene csatolni. Ezt az adóeljáráásban az *adótítok védelmére vonatkozó rendelkezések* sem teszik indokolttá; ellenben megvan a lehetőség arra, hogy adózó az adóeljárás során valamennyi irat vonatkozásában a jogszabály keretei között éljen a megismerési és az iratbetekintési jogával. A bizonyíték ismertetése azt a célt szolgálja, hogy az adózó kellő információkkal rendelkezzen arról, hogy mely bizonyítékot kell egy iratbetekintés alkalmával a jogainak gyakorlásához igényelnie; erre már a 3223/2018. (VII.2.) AB határozat is rámutatott. Eszerint az adóhatóság köteles a kapcsolódó vizsgálat felhasznált anyagát az adózóra vonatkozó részében ismertetni, így az adózónak módjában áll az érdemi védekezést előkészíteni. A nyilatkozattételhez, illetve a védekezéshez való jog a tisztességes ügyintézéshez való jogra visszavezethető részjogosultság, viszont az iratbetekintésen keresztül történő korlátozása szükségesnek és arányosnak minősül az adótítok-védelemre tekintettel.⁴⁵

Az eljárás nem szükségképpen fejeződik be a revíziós jegyzőkönyv kiadmányozásával. Az Air. 116. §-a értelmében az ellenőrzést az adózó észrevétele alapján az észrevétel beérkezésétől, szóban előterjesztett észrevétel esetén annak jegyzőkönyvbe foglalásától számított legfeljebb 30 napig, jogkövetési vizsgálat esetében legfeljebb 15 napig lehet folytatni. Az ellenőrzést az ellenőrzés befejezésétől számított 30 napon belül, az ok felmerülésétől számított 15 napig akkor is lehet folytatni, ha a tényállás tisztázása válik

⁴⁴ Ha a kapcsolódó vizsgálat során beszerzett adatok, bizonyítékok alapján az alapügy tényállása a kapcsolódó vizsgálattal érintett körben tisztázott, az ellenőrzés a kapcsolódó vizsgálat befejezésétől függetlenül lezárható [Adóig. vhr. 77. § (3) bekezdésének első mondata].

⁴⁵ 3223/2018. (VII.2.) AB határozat, Indokolás [56], [62]-[64]. A taláros testület jogértelmezése jelenik meg az EUB C-298/16. számú (Ispas) és a C-189/18. számú (Glencore) ügyekben hozott ítéleteiben és a döntéseket megelőző főtanácsnoki indítványokban. Előbbi az aktanyilvánosság kérdésében utalt arra, hogy a védelemhez való jog tényleges tiszteletben tartása megköveteli, hogy fennálljon az iratokhoz és információkhoz való hozzáférés valós lehetősége, kivéve ha e hozzáférés korlátozását közérdekű célkitűzések igazolják [C-289/16. számú (Ispas) ügy, ítélet 32-34. pontjai]. Az EUB a döntést azzal indokolta, hogy „...a védelemhez való jog tiszteletben tartásának uniós jogi általános elve nem tekinthető abszolút jogosultságnak, hanem korlátozható, feltéve hogy a korlátozás a kérdéses intézkedés által követett közérdekű célkitűzéseknek ténylegesen megfelel, és nem jelent a kitűzött célhoz képest aránytalan és megengedhetetlen beavatkozást, amely az így biztosított jogok lényegét sértené (2013. szeptember 26-i Texdata Software ítélet, C-418/11, EU:C:2013:588, 84. pont; 2014. július 3-i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 42. pont)” [ítélet 35. pontja]. A Glencore-ügy ítélete ugyanezekre az érvekre épül, melyek szerint a védelemhez való jog nem abszolút; „...megsértését az adott ügy egyedi körülményei alapján kell értékelni, különösen a szóban forgó jogi aktus jellegére, elfogadásának körülményeire, valamint az adott tárgyra vonatkozó jogszabályokra figyelemmel (2014. november 5-i Mukarubega ítélet, C-166/13, EU:C:2014:2336, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).” [C-189/18. számú (Glencore) ügy, ítélet 44. pontja]. Az adóhatóságot nem terheli azon általános kötelezettség, miszerint hivatalból biztosítani kell az ügyre vonatkozó valamennyi iratnak az adózóval való közlését. Az adóalanyoktól elvárható, hogy a szabott eljárási kereteken belül körültekintéssel járjanak el saját jogaik védelme érdekében. A nemzeti jognak kell olyan megoldást kialakítani, amely lehetővé teszi, hogy az adózó kérelemre kellő információkhoz jusson hozzá [C-289/16. számú (Ispas) ügy, főtanácsnoki indítvány 122. pontja]. Az iratbetekintés és az iratmegismerés nem azonosítható a hatóságnál található „dokumentumcsomaghoz” való korlátlan hozzáféréssel, még kevésbé a más adózóval szemben folytatott eljárás irataiba való teljes körű betekintéssel [C-189/18. számú (Glencore) ügy, főtanácsnoki indítvány 61-62. pontjai]. Ez nem áll ellentétben a fegyveregyenlőség elvével sem. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésének részjogosítványát képező fegyveregyenlőség azt jelenti, hogy a hatóság jogi álláspontjával szemben az ügyfél szükség szerint ki tudja alakítani a nyilatkozatait, észrevételeit, indítványait tartalmát, illetőleg a hivatalból indított és felelősséget megállapító hatósági eljárásokban a védekezését. A fegyveregyenlőség elve tehát az önálló adózói jogokból (iratbetekintés, nyilatkozattétel, a bizonyítékok megismerése, észrevételezés, jogorvoslat) együttesen képez egy jogvédelmi hálót, amely garanciákat nyújt az eljárás menetében [Ld. EUB C-430/19. számú (SC. CF. s.r.l.) ügy, EUB C-407/08. számú (Knauff-Gips Kg.) ügy, Kúria Kfv.I.35.536/2020., Kfv.I.35.087/2021., Kfv.I.35.275/2021.].

szükségessé. Az adóhatóság az adózót a kiegészítő ellenőrzésről a kiegészítő ellenőrzés kezdő napjának megjelölésével haladéktalanul értesíti. A kiegészítő ellenőrzésről kiegészítő jegyzőkönyvet kell készíteni.⁴⁶

VI. Határozathozatal a jogkövetési vizsgálatot követően

Az Adóig. vhr. 89. § (2) bekezdése értelmében hibák, hiányosságok esetén ezek megszüntetését, a mulasztás pótlását – megfelelő határidő tűzésével – határozatban írja elő az adóhatóság. Ez az Air. 117. § (1)-(2) bekezdéseivel is összhangban áll. Utóbbiak azt rögzítik, hogy adóellenőrzés esetén az adóhatóság – az ellenőrzés eredményétől függetlenül – a megállapításokról határozatot hoz (utólagos adómegállapítás). Egyéb esetben *az adóhatóság akkor hoz határozatot, ha valamilyen kötelezettség teljesítését írja elő, vagy jogkövetkezményt állapít meg*. Fentiek alapján megállapítható, hogy ha az adóhatóság az adóellenőrzés zárásakor arra a következtetésre jut, hogy az adózó adókötelezettségeinek a jogszabályokban foglaltaknak megfelelően tett eleget (vagyis adózó adókötelezettségeit a bevallással egyezően állapítja meg), adókülönbözet megállapítására sem az adózó javára, sem pedig a terhére nem kerül sor. Amennyiben adóhatóság jogkövetési vizsgálat eredményeként állapítja meg, hogy az adózó adókötelezettségeinek a jogszabályoknak megfelelően tett eleget (vagyis jogsértést nem állapít meg és kötelezettséget sem ír elő), úgy megállapítását jegyzőkönyvbe foglalja, az ellenőrzés befejeződik, de hatósági eljárás nem indul, az adóhatóság nem hoz határozatot az Air. 117. § (2) bekezdése szerint.⁴⁷

Az kétségtelen, hogy a jegyzőkönyvre tett esetleges adózói észrevételre vonatkozó álláspontja kifejtésével az adóhatóság – a törvényi szabályozásból kiindulva – adós marad, az észrevétel alakszerű módon való elbírálására – amennyiben határozathozatal nem történik – a jogkövetési vizsgálatban nem kerül sor. Ez ugyanakkor már abból adódik, hogy maga *a jegyzőkönyvre tett észrevétel nem is minősül jogorvoslatnak*. Az Alkotmánybíróság több alkalommal állást foglalt a körben, hogy a jogorvoslathoz való jog immanens tartalma azt követeli meg, hogy a jogorvoslati kérelem elbírálására hatáskörrel rendelkező hatóság – az

⁴⁶ Az adóhatóság *a kiegészítő ellenőrzést elrendelő végzés tartalmi kereteihez kötve van*, így jelentőséggel bír, hogy az adóhatóság mire rendelt el kiegészítő ellenőrzést – vagyis a továbbiakban milyen körben vizsgálódik –, mivel a joghely első két mondata egymás alkalmazhatóságát érdemben kizárja. Konkrét – még az egyező tartalommal bíró régi Art. 104. § (4) bekezdésén alapuló – ügyben az elsőfokú bíróság azon az állásponton volt, hogy a kiegészítő ellenőrzésnek nincs törvényi tartalmi korlátja, az hivatalból is folytatható, amennyiben a tényállás tisztázása szükséges; ezért nem tartotta elfogadhatónak a közigazgatási perben felperes azon érvelését, hogy az adóhatóság döntése részben az eljárási szabályok megsértésével beszerzett bizonyítékokon alapult. A felülvizsgálati eljárásban ellenben a Kúria már a felperesi megközelítéssel azonosult. Eszerint az adóhatóság a végzésében maga határozta meg a kiegészítő ellenőrzés tartalmi kereteit, rögzítve azt, hogy azt az észrevétel nyomán és a nemzetközi megkeresés tárgyában indította. Az elsőfokú bíróság álláspontja, miszerint a kiegészítő ellenőrzés hivatalból is folytatható, általánosságban – önmagában – ugyan helytálló, de az ügyben a kiegészítő ellenőrzés lefolytatására nem így került sor, hanem az adózói észrevétel miatt, egy konkrét kérdéskörre. Ha más kérdésben is folytatni kívánta a hatóság a vizsgálatot, akkor a hivatalból való kiegészítő ellenőrzés elrendeléséről külön, vagy ezt is tartalmazó végzést kellett volna hoznia. *Nem elég tehát a kiegészítő ellenőrzés indokoltságára általános jelleggel utalni* (vagyis hogy „szükség van rá”), mert a törvény két eltérő okból való elrendelést nevesít; a jogszabályi hivatkozásnak a végzés rendelkező részével összhangban kell lennie (Kúria Kfv.I.35.138/2016.).

⁴⁷ Hangsúlyozandó, hogy az adóeljárásban elkülönül az ellenőrzés és a hatósági eljárás; utóbbi „ellenőrzés eredményétől független” döntési kötelezettsége nem csupán azt jelenti, hogy „formailag” határozatot kell hozni, hanem magában foglalja azt is, hogy az ellenőrzés a bizonyításon kívül nem eredményez kötőerőt a hatósági eljárás számára. Az ellenőrzés során feltárt tényállás nem feltétlenül kell, hogy megegyezzen a határozatban foglaltakkal; ugyanazon bizonyítékokat figyelembe véve a hatósági eljárásban lehet más tényállást feltártnak tekinteni, vagy a tényállásból lehet más jogsértést – illetve annak a hiányát – megállapítani, mint amilyen következtetésre a vizsgálat jutott (Kúria Kfv.V.35.430/2014., Kfv.I.35.016/2017.).

adott szervezeten belüli magasabb szinten álló fórum, avagy egy harmadik szerv – *a döntést képes legyen érdemben felülvizsgálni* és jogsérelem megállapítása esetén visszaható hatállyal orvosolni, vagyis fogalmilag és szubsztanciálisan is tartalmazza a jogsérelem orvoslását.⁴⁸ Az Alkotmánybíróság utalt arra is, hogy az alapjog alkotmányos védelmi köre a rendes jogorvoslatra terjed ki. A jogorvoslati rendszert, annak szabályozási szintjeit – fentiek megtartása mellett – a jogalkotó alakíthatja; az Alaptörvény nem rögzít azzal kapcsolatos követelményt, hogy milyen, illetve hány fokú fórumrendszer biztosítja a jogorvoslatihoz való jog hatékony gyakorlását, mint ahogyan a rendkívüli jogorvoslat intézményét sem követeli meg.⁴⁹ Mindez nem jelenti szükségképp azt sem, hogy minden döntéssel szemben lehetőség nyíljon önálló jogorvoslati jog gyakorlására. A taláros testület több ízben hangsúlyozta, hogy a jogorvoslat biztosításának elvárása az érdemi – vagyis ügydöntő – határozatokra vonatkozik; annak vizsgálata során, hogy mely döntés minősül ilyennek, annak a személyre gyakorolt hatása, tárgya releváns, másként megfogalmazva az lényegesen befolyásolta-e az érintett helyzetét, illetőleg jogait.⁵⁰ Ezzel szemben mind az adóellenőrzés, mind a jogkövetési vizsgálat jegyzőkönyvére tehető észrevétel tartalmilag más jellegű jogintézmény, jóllehet az nem tehető vitássá, hogy az adózói jogvédelem egyik szeletét képezi. Önmagában tehát azon körülményből, hogy *a jogkövetési vizsgálatot követően nem feltétlenül indul az adózó ellen hatósági eljárás*, mely – a szükségszerű határozathozatali kötelezettség miatt – megnyitná a jogorvoslati jogot az adózó számára, nem jelenti egyúttal az adózói jogosultságok sérelmét.⁵¹

Az adózói hiányosság, vagy mulasztás súlyától függően az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabásának lehetőségével is élhet (Art. 220-238. §-ai). Az Art. 237. §-a alapján a

⁴⁸ 23/1998. (VI.9.) AB határozat, ABH 1998, 182, 186; 3064/2014. (III.26.) AB határozat, Indokolás [15]; 3309/2020. (VII.24.) AB határozat, Indokolás [13]. A 3223/2018. (VII.2.) AB határozat értelmében „Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdéséből az a követelmény vezethető le alapjogként, hogy az alkotmányjogi értelemben vett érdemi adóhatósági döntéssel szemben *legalább egy rendes jogorvoslati lehetőség az adózók rendelkezésére álljon*, amely abban az értelemben hatékony jogorvoslatot biztosít számukra, hogy másik szervezeti egységhez vagy szervhez fordulhatnak, igénybevétele nem gátolja jogszabályi előírások és a jogorvoslatot elbíráló fórum megfelelő hatáskörrel (döntési lehetőségekkel) rendelkezik orvosolni a hatósági jogsértést. Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdését tehát kielégíti az a jogorvoslati rezsim, amely a jogorvoslati rendszerben legalább egy ponton az előbbieknél megfelelő jogorvoslati eszközt, fórumot és hatáskört intézményesít.” {Indokolás [72]}. Ld. még 12/2019. (IV.18.) AB határozat, Indokolás [16]; 3220/2019. (X.11.) AB határozat, Indokolás [27].

⁴⁹ 3120/2012. (VII.26.) AB határozat, Indokolás [22]; 3202/2017. (VII.21.) AB végzés, Indokolás [13]; 3098/2019. (V.17.) AB határozat, Indokolás [22].

⁵⁰ 38/2006. (IX.20.) AB határozat, ABH 2006, 489, 491-492; 114/2010. (VI.30.) AB határozat, ABH 2010, 579, 585-586; 17/2015. (VI.5.) AB határozat, Indokolás [85]; 3239/2017. (X.10.) AB végzés, Indokolás [14]. A *jogorvoslatihoz való jog nem korlátlan és nem is korlátozhatatlan*. A közigazgatási eljárások típusaiban érvényesülő jogorvoslati formákat mindig az adott eljárásra irányadó eljárási norma határozza meg; ezzel összefüggésben azt, hogy melyik jogorvoslati forma rendes – vagy rendkívüli – és annak milyen fórumai vannak.

⁵¹ Más állásponton van Szőke Ágnes Éva, akinek érvelésében ha az ellenőrzést követően nem indul hatósági eljárás, adózó kizárólag a jegyzőkönyv ellen tud élni az észrevételezési jogával, amelynek elbírálására a törvény nem tartalmaz semmilyen rendelkezést, emiatt az nem is minősül hatékony jogorvoslatnak. Ld. Szőke: i.m. 480. o., illetve Szőke Ágnes Éva: A gazdasági események ellenőrzésének és az adóellenőrzésnek az elhatárolása. In *Ügyvédek Lapja*, 2023/3-4. szám, 36. o. A kettőnk megközelítése szerinti markáns különbség abban ragadható meg, hogy míg hivatkozott tanulmány szerzője – annak ellenére, hogy sem a régi Art., sem a jelen adójogi szabályozás nem tartalmaz arra vonatkozóan utalást, hogy az jogorvoslat lenne – a jegyzőkönyvre tehető észrevételezt burkoltan jogorvoslati eszközként, kvázi a jogorvoslati jog elemeként kezeli, addig az észrevétel – megítélésem szerint – jóllehet a jogvédelmi hálónak a részét képezi, azonban az a jogorvoslati jogtól elkülönülten, önálló jogintézményként, annak sajátos hatásai érvényesülése mellett értékelendő. Itt szükséges megjegyezni ellenben, hogy az Air. 97. § (2) bekezdése a jegyzőkönyvre tehető észrevétel határidejét jogvesztő határidőként rögzíti, mely implicite a jogalkotó azon megfontolását támasztja alá, miszerint – azon túlmenően, hogy az észrevétel, illetve annak hiánya az eljárás további menetét, valamint az érdemben hozott döntés szerkezeti felépítését is befolyásolja – ezen jog garanciális jellegű, annak az igénybe vehető egyéb jogvédelmi lehetőségektől – nyilatkozattételi jog, iratbetekintés, illetve fellebbezés – függetlenül kell érvényesülnie, azt más jogi eszközökkel kiváltani nem lehet.

bírság kiszabásakor az adóhatóság adózó javára vagy terhére értékeli a) az adózó adózási gyakorlatát, általános jogkövetési hajlandóságát, b) az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát, időtartamát, továbbá c) azt, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, foglalkoztatottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt-e el. A körülmények okszerű mérlegelése alapján az adóhatóság a mulasztás súlyához igazodó, az adózási érdeksérelemmel arányos bírságot szab ki, vagy a bírság kiszabását mellőzi [Art. 237. § (1)-(2) bekezdései].⁵²

Az Air. 124. § (1) bekezdésének első mondata szerint a határozattal szembeni fellebbezést és a fellebbezést alátámasztó bizonyítékokat az írásba foglalt döntés közlésétől számított 15 napon belül lehet előterjeszteni. A fellebbezést a megtámadott döntést hozó adóhatóságnál kell előterjeszteni [Air. 124. § (2) bekezdésének első mondata]. Az elsőfokú döntés elleni jogorvoslati kérelem elbírálására a NAV Fellebbviteli Igazgatósága rendelkezik jogosultsággal.⁵³

Összegzés

Kétségtelen, hogy az adóellenőrzés szabályrendszerének a kialakítása a törvényhozásra tartozó feladat, így alapvetően a jogalkotó mérlegelési szabadságába tartozik annak az eldöntése, hogy – nyilvánvalóan a jogállami keretek között – az adóellenőrzések hatékonyságát milyen eszközökkel kívánja növelni, mint ahogy annak a meghatározása is, hogy egy vizsgálatnak milyen esetben, milyen következményei vannak.⁵⁴ A 2018. január 1. napjától hatályos Air. 2. §-ához hozzákapcsolt jogalkotói indokolás szerint a szakszerű és hatékony eljárás elve „...olyan célokat fogalmaz meg, amelyek az adóhatóságot bizonyos szervezési munkára kötelezik a költségtakarékosság és a hatékonyság érdekében. Az alapelv legfontosabb célja szerint az adóeljárást úgy szükséges lefolytatni, hogy az adóhatóságnak, illetve az adózónak a lehető legkevesebb adminisztratív terhet, költséget okozza. A hatékonyság és a költségtakarékosság⁵⁵ érdekében azonban az adóhatóság nem lépheti át a törvényesség és szakszerűség elvét.”. *A hatékonyság minden közigazgatási eljárástípus alapvető eleme*; célja, hogy a hatóság a rendelkezésre álló erőforrásait⁵⁶ a célszerűség és a gazdaságosság szempontjainak érvényre juttatása mellett használja fel. Ennek az ellenőrzési irányok általános meghatározásakor is meg kell jelennie; ezzel kell elsődlegesen elérni azt, hogy már magának az ellenőrzöttségnek a tudata is az önkéntes jogkövetésre ösztönözze az

⁵² Az Art. 238. §-a szerint a jogszabálysértésnek az adóhatóság tudomására jutásától számított 1 év elteltével történő megállapítása esetén mulasztási bírság kiszabásának nincs helye. E rendelkezés nem alkalmazható az ellenőrzés során feltárt jogsértésekre.

⁵³ A Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015. (XII.29.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Korm. rend.) 1. § (1) bekezdése, 11. §-a és a 2. § (1) bekezdése alapján a Korm. rend. 1. számú melléklet B) részének 9. pontja.

⁵⁴ 763/B/1999. AB határozat, ABH 2002, 1056, 1062; 329/B/2007. AB határozat, ABH 2010, 1082.

⁵⁵ Ezen elv az adózási rendszer magasabb szintjén is megjelenik. A Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény 33. §-a értelmében új fizetési kötelezettség megállapítása során figyelemmel kell lenni arra, hogy annak kivetésével, beszedésével, nyilvántartásával, ellenőrzésével összefüggő adminisztrációs költségek ne legyenek aránytalanul magasak a fizetési kötelezettségből származó bevétel összegéhez képest, illetve azokat nem haladhatják meg. Ld. továbbá Simon István: Az Alaptörvény hatása az adójogra, különös tekintettel a magánszemélyek adózásában bekövetkezett változásokra. MTA Law Working Papers, 2018/14. szám. <http://jog.tk.mta.hu/mtalwp> (2023.04.25.)

⁵⁶ Érdekes számokra bukkant az adóelkerülést vizsgálva Joel Slemrod és Schlomo Yitzaki. Ezen kutatás alapján az USA adóhivatala évente az adófizetők 1,5 %-át vizsgálja és ennek költsége is a bevétel kb. 10 %-a; az ellenőrzések ellenére kieső bevételt a realizált összeg 17 %-ára becsülik. Ld. Simonovits András: Adómorál és adórendszer. In Közgazdasági Szemle, 2010/6. szám, 482. o. <http://www.kszemle.hu/tartalom/cikk.php?id=1172> (2023.04.20.)

adózókat.⁵⁷ Az viszont már az adóhatóság konkrét ügysz – és az adózóhoz – tartozó döntési kompetenciájába tartozik, hogy az adózó gazdasági tevékenységét – értve ez alatt akár egyetlen ügyszletet is – és az adózási fegyelmét milyen típusú adóeljárás keretei között kívánja megvizsgálni⁵⁸, melyhez a már részletezettek szerint eltérő jogkövetkezmények – különösen az ellenőrzéssel lezárt időszak ténye – társulnak. Nyilvánvaló, hogy az *ellenőrzési határidők szűkebbre szabása* a jogkövetési vizsgálat kapcsán az adózóra kedvezőbb előírásokat jelentenek – egyszersmind a tényállás felderítésének keretei között az adóhatóság lehetőségeit az egyes eljárási cselekményeknél is egzaktan határolják be –, ez viszont korántsem igazolja, hogy a jogkövetési vizsgálat lefolytatása az adóalanyt ne terelhetné a jogkövető magatartás felé. *A jogkövetési vizsgálat – az adózók által vétett hiányosságok kiküszöbölése mellett – közvetetten a központi költségvetés bevételeinek a növeléséhez is hozzájárul.*

Visszatekintve a már előadottakra, a hatályos adószabályozás váza a támogató, nem pedig az ellenőrző – illetve a szankcionáló – szemléletre alapoz.⁵⁹ Az adóhatósági munka ilyen irányú tartalmi változása a szemléletváltás legfontosabb vívmánya, melyet az Art. általános indokolása is alátámaszt; „A Kormány 2016. április 4-i ülésén tárgyalta és elfogadott Art. koncepció szerint az újraszabályozás célja annak tükrözése, hogy az állam az adóhatóságon keresztül ügyfélközpontú szolgáltatást nyújt, segíti az adózókat adókötelezettségeik teljesítésében, ugyanakkor ezt oly módon teszi, hogy a költségvetés

⁵⁷ Lényegében a 2010-2018. évek közötti adóreform keretében vált egyre inkább hangsúlyossá az adómorál javítása, amely az ügyfélközpontú adóhatóság által érhető el a legegyszerűbb módon. A cél, hogy a büntető hatóság szerepét egy méltányos, az ügyfelekkel szolgálatkész szervezet váltsa fel. A paradigmaváltásból következik, hogy nem csak az adózási fegyelm, hanem az ország versenyképessége is javul. Ld. Prof. Dr. Lentner Csaba: Az adórendszer és a közpénzügyek egyes elméleti, jogszabályi és gyakorlati összefüggései. In Európai Jog, 2018/5. szám, 30-36. o. Megjegyzendő az is, hogy az adórendszer hatékonyságának fejlesztését és az adóelkerülés visszaszorítását csak több eszköz komplex alkalmazásával (az ellenőrzés és adminisztráció javítása, az adórendszer átalakítása, a kiskapuk megszüntetése, az ellenőrzési költségek minimalizálása stb.) lehet elérni. Ld. Kerekó Judit – P. Kiss Gábor: Adóelkerülés és a magyar adórendszer. MNB-tanulmányok 65. Budapest, 2007. <https://mek.oszk.hu/11800/11826/11826.pdf> (2023.04.15.). Ez egyébiránt nemcsak nemzeti cél, hanem fellelhető az Európai Unió adózással összefüggő célkitűzései között is. Jóllehet a szuverén adórendszerek közötti ellentmondások számos tekintetben tetten érhetőek, a törekvés mindenképp az adóellenőrzések rendszerének a fejlesztése, valamint az adókönyvezet egyszerűsítésének az irányába mutat. Ld. Dr. Herich György: Nemzetközi adózás. Adózás az Európai Unióban. Penta Unió Zrt., Budapest, 2011, 511-512. o. Ellenben az adóhatóság támogató magatartása mellett a szankcionálás erejét sem szabad elhanyagolni. Egy olyan adórendszerben ugyanis, ahol az adóigazgatás elretentő erő nélkül működik, ritkák az ellenőrzések és az állami szolgáltatások színvonala egyébiránt is alacsony, nem azt kell vizsgálni, hogy miért nem fizetnek az emberek adót, sokkal inkább azt, hogy miért fizetnek egyáltalán. Ld. Szilovics 2015: 299. o.

⁵⁸ Ugyanakkor kutatások már bizonyították, hogy az adóellenőrzések lefolytatása és a későbbi jogkövetési hajlandóság között pozitív kapcsolat lelhető fel. Az USA-ban 1986 és 1992 között az adóvizsgálati rátát 1,14 %-ról 2,5 %-ra emelték. M. W. Spicer és S. B. Lundstedt 130 ohio-i háztartás adómorálját vizsgálva tapasztalták, hogy az adózónak az adóellenőrzésről szerzett korábbi „élményei” kihatottak a jogkövetésre. Ezen következtetésre jutott B. Erard is, aki az átfogó adóellenőrzések eredményeit vizsgálta 1985 és 1991 között. V.ö. Szilovics Csaba: A jogkövetés megvalósulásának vizsgálata az adójogban. PhD értekezés, Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar Doktori Iskola. Pécs, 2001, 182. o.; Szilovics Csaba: Adójogi ismeretek. Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar kiadványa. Pécs, 2016, 92. o. Ld. továbbá Dobos Piroska: Az adórendszer stabilitása, az adóbiztonság és kormányzatba vetett bizalom hatása az adófizetési hajlandóságra. PhD értekezés, Óbudai Egyetem. Biztonságtudományi Doktori Iskola. Budapest, 2019.

⁵⁹ Vö. Bajusz Dániel: Az adóeljárás újraszabályozása – új adóeljárási törvények 2018. január elsejétől. In *Adó*, 2018/4. szám, 53-61. o. A jogkövető magatartásra történő rábírás ugyanakkor jogok és kötelezettségek vegyes halmazát egyaránt jelenti [támogató eljárás, kezdő vállalkozások mentorálása, az online pénztárgépek használatának egy széles adózói körben kötelezővé tétele, az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer (EKÁER) bevezetése, az adózói minősítéshez (általános, megbízható, kockázatos) kapcsolódó pozitív és negatív jogkövetkezmények, az online számla adatszolgáltatás kötelezettsége stb.], vagyis a motiváció egyetlen korlátja lényegében a jogalkotói szándék. Ld. Lukovszki Livia – Rideg András – Sipos Norbert – Vörös Zsófia: Az adócsalási hajlandóság empirikus vizsgálata. In *Közgazdasági Szemle*, 2023/2. szám, 193. o. <http://www.kszemle.hu/tartalom/cikk.php?id=2106> (2023.04.15.), illetőleg Parragh Bianka – Palotai Dániel: Az ösztönző adórendszer felé. In *Pénzügyi Szemle*, 2018/2. szám, 201-220. o.

bevételi érdekei nem sérülnek, minden kötelezett a jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően vegye ki részét a közteherviselésből.” Az adóhatóság feladatainál tehát *előtérbe kerül a szolgáltató jelleg erősítése* és a jogkövető adóalanyok kötelezettségeik teljesítésében *intézményesített támogatása*.⁶⁰ Ennek egyik megjelenési formája a jogkövetési vizsgálat, melynek sikerét a bevezetőben említett számok is igazolják.

Felhasznált irodalom:

Antal Anita: Önkéntes jogkövetés az adó világában – hatékonyságvizsgálat a számok tükrében. Közép-Európai Közlemények, 2020/4. szám, 141. o. <https://vikek.eu/kozep-europai-kozlemenyek-2/> (2023.04.22.)

Bajusz Dániel: Az adóeljárás újraszabályozása – új adóeljárás törvények 2018. január elsejétől. Adó, 2018/4. szám, 53-61. o.

Balog Ádám: Adóelkerülés és rejtett gazdaság Magyarországon. Köz-gazdaság 2014/4. szám, 15-30. o. <https://retp.eu/index.php/retp/issue/view/24> (2023.04.16.)

Balogh-Békési Nóra: Közigazgatási eljárási határidők megtartása és az ügyek észszerű határidőn belüli befejezésének követelménye. Pro Publico Bono – Magyar Közigazgatás, 2022/2. szám, 82-98. o.

Dobos Piroska: Az adórendszer stabilitása, az adóbiztonság és kormányzatba vetett bizalom hatása az adófizetési hajlandóságra. PhD értekezés, Óbudai Egyetem. Biztonságtudományi Doktori Iskola. Budapest, 2019.

Dobos Piroska – Takácsné György Katalin: Az adózók magatartását vizsgáló elméleti modellek ellentmondásai. Pro Publico Bono – Magyar Közigazgatás, 2020/4. szám, 36-49. o.

Dr. Herich György: Adótan. Penta Unió Zrt., Budapest, 2023.

Dr. Herich György: Nemzetközi adózás. Adózás az Európai Unióban. Penta Unió Zrt., Budapest, 2011, 511-512. o.

Fehér Helga: Adózói magatartás, mint a versenyképesség egyik faktora. Comitatus: Önkormányzati Szemle, 2021. tavasz (237. szám), 13-22. o.

Földes Gábor: Adójog. Osiris Kiadó, Budapest, 2004.

F. Rozsnyai Krisztina: Hatékony jogvédelem a közigazgatási perben. A magyar közigazgatási perrendtartás európai fejlődési tendenciáikhoz illeszkedő kodifikációjának egyes előkérdései. ELTE Eötvös Kiadó, Budapest, 2018.

Krekó Judit – P. Kiss Gábor: Adóelkerülés és a magyar adórendszer. MNB-tanulmányok 65. Budapest, 2007. <https://mek.oszk.hu/11800/11826/11826.pdf> (2023.04.15.)

Lukovszki Livia – Rideg András – Sipos Norbert – Vörös Zsófia: Az adócsalási hajlandóság empirikus vizsgálata. Közgazdasági Szemle, 2023/2. szám, 193. o. <http://www.kszemle.hu/tartalom/cikk.php?id=2106> (2023.04.15.)

Mahler Sándor: Erkölcs és pénzügyek. Közgazdasági Szemle, 1925. 68. kötet, 226-246. o.

Molnár Gábor Miklós: Az adócsalás. PhD értekezés. Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar Doktori Iskola, Pécs, 2011.

Molnár Gábor Miklós: Az adócsalás a költségvetési csalásban. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2011.

⁶⁰ Ezen irányvonalat a NAV legújabb ellenőrzési terve is alátámasztja. Ezek szerint fokozottan lehet számítani jogkövetési vizsgálatra a foglalkoztatói bejelentések nyomán követése alapján az új foglalkoztatóknál, valamint a pénzügyi intézmények esetén a jelentendő számlákkal kapcsolatos adatszolgáltatás megfelelése kapcsán. Ld. a NAV 2023. évi ellenőrzési tervét.

https://nav.gov.hu/ugyfeliranytu/adotrafipax/Kiemelt_ellenorzesi_temakorok/A_NAV_2023._evi_ellenorzesi_terve
(2023.04.14.)

- Parragh Bianka – Palotai Dániel: Az ösztönző adórendszer felé. Pénzügyi Szemle, 2018/2. szám, 201-220. o.
- Patyi András: Az eljárási alapjogok és az eljárási alkotmányosság néhány kérdése az Alaptörvényben. Acta Humana, 2021/2. szám, 95-115. o.
- Pfeffer Zsolt: Jogkövetkezmények (szankciók) az adózásban. A Nemzeti Közszerológati Egyetem Állam- és Jogtudományi Karának kiadványa. Budapest, 2018.
- Prof. Dr. Lentner Csaba: Az adórendszer és a közpénzügyek egyes elméleti, jogszabályi és gyakorlati összefüggései. Európai Jog, 2018/5. szám, 30-36. o.
- Simon István: Az Alaptörvény hatása az adójogra, különös tekintettel a magánszemélyek adózásában bekövetkezett változásokra. MTA Law Working Papers, 2018/14. szám. <http://jog.tk.mta.hu/mtalwp> (2023.04.25.)
- Simonovits András: Adómorál és adórendszer. Közgazdasági Szemle, 2010/6. szám, 482. o. <http://www.kszemle.hu/tartalom/cikk.php?id=1172> (2023.04.20.)
- Szabó Ildikó: A technológiai fejlődés hatásai az adóigazgatási eljárás vonatkozásában. Iustum Aequum Salutare, 2020/4. szám, 69-87. o.
- Szilovics Csaba: Adójogi ismeretek. Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar kiadványa. Pécs, 2016.
- Szilovics Csaba: A jogkövetés megvalósulásának vizsgálata az adójogban. PhD értekezés, Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar Doktori Iskola. Pécs, 2001.
- Szilovics Csaba: Az adóigazgatás jogkövetést befolyásoló szerepe. JURA, 2013/1. szám, 95-101. o.
- Szilovics Csaba: Az adójogi norma szerepe az optimális adórendszer kialakításában. JURA, 2016/1. szám, 322-328. o.
- Szilovics Csaba: Az optimális adórendszer feltételeiről. Adózási pénzügytan és államháztartási gazdálkodás (szerk. Prof. Dr. Lentner Csaba). A Nemzeti Közszerológati Egyetem kiadványa, Budapest, 2015.
- Szilovics Csaba: Új hangsúlyok az adóigazgatás munkájában. JURA, 2003/1. szám, 153-155. o.
- Szőke Ágnes Éva: A gazdasági események ellenőrzésének és az adóellenőrzésnek az elhatárolása. Ügyvédek Lapja, 2023/3-4. szám, 36. o.
- Szőke Ágnes Éva: Az adóhatósági ellenőrzési típusok elhatárolásának kérdései. Magyar Jog, 2017. 7-8. szám, 474-480. o.