
Iratátadás az adóellenőrzés során – egy gyakorlati jogalkalmazó szemszögéből

Darai Péter*

Bevezető gondolatok

Előlehet 2018. január 1. napjától az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) rendelkezéseit az adózás rendjéről szóló 2007. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.), valamint az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) együttes rendszere váltotta fel, az új normák a címbeli adózói kötelezettség tekintetében a korábbi szabályozáshoz képest érdemben változást nem hoztak. Dolgozatomban az adóellenőrzés során történő iratátadást – mint az adózó együttműködésének egyik, ugyanakkor annak nem kizárólagos elemét – helyezem fókuszba; a normakörnyezet ismertetését a bírósági joggyakorlatból kiemelt esetekkel egészítem ki. Ugyan egy adóellenőrzés alkalmával az adózói együttműködési kötelezettség tanúsításában realizálódó cselekménysorozat komplex (iratátadás, iratpótlás, személyes megjelenés, nyilatkozattétel), az adóvizsgálat központi eleméből – az adózói iratok kontrolljából – adódóan szükségképpen kiemelkedik az iratok átadása. A dokumentumok megléte – vagy azok hiánya –, mint ténykérdés az adóellenőrzés további eljárási cselekményeit, ezzel szoros összefüggésben a revízió fő „csapásirányát” is lényegesen befolyásolja.

1. Az iratátadás eljárásjogi vonatkozásai – jogok és kötelezettségek

A jogszabályi rendelkezések az adóellenőrzés során a jogosultságok mellett mind az adózóra, mind az adóhatóságra telepítenek kötelezettséget. Az adózó kapcsán ez hármas magatartást jelent:¹ 1. 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. 2. Az adózó az iratokat és az adózással összefüggő, elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban

* Hatósági fellebbviteli szakreferens, kamarai jogtanácsos; Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága Észak-magyarországi Hatósági Főosztály

¹ Kúria Kfv.V.35.104/2013., Kfv.V.35.012/2014., Kfv.I.35.796/2015., Kfv.I.35.328/2016., Kfv.V.35.027/2017.

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. 3. Ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani [Air. 98. § (1)-(3) bekezdései].² Az adóalanyt terhelő együttműködési kötelezettség az eljárás során érdemi jelentőséggel bírhat: ha az adóhatóság a tényállás tisztázása érdekében mindent megtesz, ellenben az ügyfél elzárkózik a bizonyítékok szolgáltatásától, ennek következménye az ügyfél terhére esik.³ Az adóhatóság kötelezettségét az Air. 99. § (1)-(2) bekezdései rögzítik. 1. Az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. 2. 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.⁴

1.1. A tényállás tisztázási kötelezettségről – az alapelvek jelentősége. Az Air. 1-8. §-aiban meghatározott alapelvekből levezethetően az adóhatóság köteles megtartani, és másokkal megtartatni a jogszabályok rendelkezéseit, a hatásköre gyakorlása során a szakszerűség követelményeinek megfelelően köteles eljárni; ezen túlmenően az érintett ügyre vonatkozó tényeket kell figyelembe vennie, minden egyes bizonyítékot súlyának megfelelően kell értékelnie, a döntését valóság-hű tényállásra kell alapoznia. Az adóhatóság csak bizonyított, a valósággal egyező tények, és körülmények együtteséből állapíthatja meg a tényállást, amelyet ütköztetnie kell az irányadó jogszabályokkal; csak akkor lehet a közigazgatási határozat jogszerű, ha a döntés érdemi része, valamint az indokolás összhangja megállapítható, a döntés okszerűsége kitűnik, és meghatározhatóak mindazon bizonyítékok, melyekre az adóhatóság a határozatát alapította.⁵ A döntés kizárólag olyan bizonyítékokra épülhet, amelyek beazonosíthatóak; ez pedig megköveteli azt is, hogy a bizonyítékok beszerzése módjának, idejének, helyének az ügy irataiból egzakt módon meghatározhatónak kell lennie. Az adózók csak alakilag és tartalmilag egyaránt hitelt érdemlő módon igazolhatják az állításaikat, ami az adóhatósággal szemben is követelmény; a tisztességes eljárás elemét képező fegyveregyenlőség e

² Kúria Kfv.V.35.256/2010., Kfv.I.35.685/2011., Kfv.I.35.306/2012., Kfv.I.35.706/2014., Kfv.I.35.772/2016. Ha az adózó az adómentesség igazolásához szükséges iratokat rendelkezésre bocsátja, az ellenőrzésnek kell az okiratok hitelességét megdöntenie.

³ Kúria Kfv.II.37/101/2015.

⁴ A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést viszont már az adózónak kell hitelt érdemlő adatokkal igazolnia (Kúria Kfv.I.35.234/2015., Kfv.I.35.414/2016., Kfv.VI.35.221/2017., Kfv.I.35.258/2018.).

⁵ Az Air. 73. § (1) bekezdése szerint a döntés tartalmazza a) az eljáró adóhatóság, az adózó és az ügy azonosításához szükséges minden adatot b) a rendelkező részt az adóhatóság döntésével, a jogorvoslat igénybevitelével kapcsolatos tájékoztatással és a felmerült eljárási költséggel c) a megállapított tényállásra és az annak alapjául elfogadott bizonyítékokra, az adózó által felajánlott és mellőzött bizonyítékokra, a mérlegelés és a döntés indokaira, az ügyintézési határidő leteltének napjára, továbbá a döntést megalapozó, valamint a hatóság hatáskörét és illetékességét megállapító jogszabályhelyek megjelölésére is kiterjedő indokolást, valamint d) a döntéshozatal helyét és idejét, a hatáskör gyakorlójának nevét, hivatali beosztását, valamint a döntés kiadmányozójának a nevét, hivatali beosztását, ha az nem azonos a hatáskör gyakorlójával.

körben az adóhatóságra is vonatkozik.⁶ Alapvető különbség van a hivatalból indított eljárás és az adózó kérelmére induló eljárás esetén a bizonyítási kötelezettség szabályozását illetően; a bizonyítás előbbinél az adóhatóság, utóbbinál az adózó oldalán van.⁷

1.2. A bizonyítékokról és a bizonyítási eszközökről – az iratok bizonyító ereje. Bár az adóhatóság jogosult minősíteni azt, hogy az ügy eldöntése szempontjából mely tény bír érdemi jelentőséggel, melyik bizonyítéknak milyen bizonyító erőt tulajdonít, azokat hogyan mérlegeli – ahogy azt is, hogy a bizonyítás során milyen cselekményeket fogyanatosít, milyen bizonyítékot használ fel –, mindez nem mentesíti a tényállás felderítésének kötelezettsége alól. Az adóhatóság ezen kötelezettsége a közhiedelemmel ellentétben nem „parttalan”; annak azokra a döntéshozatalhoz szükséges, releváns tényállási elemekre kell kiterjednie, melyek alapján megítélhető az ügy érdemében hozott döntés megalapozottsága és jogszerűsége.⁸ A jogszabály nem teszi a hatóság kötelezettségévé az ügyben fellelhető valamennyi bizonyíték beszerzését – egyébiránt a bizonyítás lefolytatását sem –, amennyiben a rendelkezésre álló adatok alapján a döntéshozatalhoz szükséges tényállás kellően tisztázott, ahhoz elegendő adat áll rendelkezésre [Air. 58. § (1) bekezdése].⁹ Másrésztől az adóeljárás – törvényben meghatározott kivételektől eltekintve – a szabad bizonyítás talaján áll [Air. 58. § (2) bekezdése]; a jogalkotó az adóhatóságra bízta az alkalmazandó bizonyítási eszköz megválasztását olyképpen, hogy a törvény csak a leggyakoribb bizonyítékokat sorolja fel. Ezek – a teljesség igénye nélkül – nyilatkozattétel saját ügyben és más ügyében (Air. 59-60. §-ai), irat (Air. 61. §-a), tanú (Air. 62-63. §-ai), szemle (Air. 64-65. §-ai), szakértő meghallgatása és szakvélemény [Air. 66. §-a, és 101. § (1)-(2) bekezdései], tolmács (Air. 68. §-a), az eljárásban részt vevő személyek együttes meghallgatása tárgyalás keretében [Air. 68. § (1) bekezdése], az eljárásban részt vevő személyek együttes meghallgatása tárgyalás keretében helyszíni szemlén [Air. 68. § (2) bekezdése].¹⁰ A jogszabály 43. pontjában „Az ellenőrzés különös szabályai” cím alatt rögzített cselekmények [ellenőrzés ingatlanban Air. 102. § (1)-(2) bekezdései, próbavásárlás Air. 107. §-a, mintavétel Air. 108. § (1)-(4) bekezdései; helyszín, helyiség, jármű átvizsgálása, rakomány ellenőrzése Air. 112. § (1)-(10) bekezdései] eredményei szintén bizonyítékként vehetőek igénybe az adóvizsgálat során.

⁶ Kúria Kfv.V.35.2016/2014/8. és a 498/B/2009. AB határozat az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 109. §-a alkotmányellenességének vizsgálatáról.

⁷ Kúria Kfv.VI.35.064/2013. A közigazgatási eljárásban tehát a határozat tényállását, és megállapításait – főszabály szerint – az adóhatóság köteles bizonyítani, míg a perben már a felperes kötelezettsége a keresetében foglaltaknak, így annak a bizonyítása, hogy a felülvizsgálni kért közigazgatási döntés jogszabálysértő (Legfelsőbb Bíróság – Kúria – Kfv.V.35.366/2010.).

⁸ Kúria Kfv.I.35.797/2012., Kfv.V.35.390/2013., Kfv.V.35.012/2014., Kfv.III.35.771/2015., Kfv.I.35.270/2017.

⁹ Az adóhatóságnak ez esetben is részletes, okszerű, és helytálló indokát kell adnia azon tényeknek, körülményeknek, amelyekre tekintettel a bizonyítás lefolytatása szükségtelen, illetve a döntés kiadmányozására – a bizonyítás nélkül is megalapozott tényállás okán – sor kerülhet. A döntéshozatal tehát nem feltétlenül bizonyítási eljárást, ellenben feltárt tényállást szükségeltet.

¹⁰ Ezeket ismétli meg az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII.28.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Adóig. vhr). 79. § (5) bekezdése.

Az Air. rendelkezései nem taxatívok, nem tiltják a felsorolásban nem említett bizonyítékok felhasználását, ahogyan az egyes bizonyítékok erejét illetően sem állítanak fel az adóhatóság részéről kötelezően alkalmazandó hierarchiát. Az adóellenőrzés lefolytatása során ellenben döntő jelentőséggel bír(hat) az iratok tartalma. Egyrészt a dokumentumok felhasználhatóságára és bizonyító erejére vonatkozóan a bírósági joggyakorlat határozott álláspontot képvisel; az egyes bizonyítékok között – mivel az adó- és pénzügyi jog területén a számviteli fegyelem, valamint a bizonylati elv alapkövetelmény – különös jelentősége van a dokumentumoknak. Az adóbevallás, az alapjául szolgáló nyilvántartások, könyvelési bizonylatok, egyéb iratok olyan bizonyítékok, melyeket a revízióknak az Air. 58. § (1)-(4) bekezdései szerint a tényállás felderítése során kontrollálnia kell. Az iratvizsgálat jelentőségét hangsúlyozza az Adóig. vhr. 80. § c) pontja is; ennek értelmében az adóhatóság az ellenőrzés során – egyebek mellett – iratokat, bizonylatokat, könyveket, nyilvántartásokat, számításokat és egyéb tényeket, adatokat, körülményeket, tárgyakat, munkafolyamatokat továbbá a könyvek, nyilvántartások vezetéséhez, bizonylatok feldolgozásához alkalmazott szoftvereket, informatikai berendezéseket, valamint – függetlenül az azokat megjelenítő informatikai infrastruktúra jellegétől – elektronikusan tárolt, kezelt, továbbított adatokat vizsgálhat meg. Az adóhatóságnak egy adóellenőrzés alkalmával azt kell tisztáznia, hogy az adózó bevallásai (önellenőrzései) helyes adatokat tartalmaznak-e, illetőleg megfelelnek-e azon követelménynek, hogy az adófizetés valós tényeken alapuljon. A bevallások alapbizonylataival az adózónak kell rendelkeznie, enélkül – mivel nincs „mit mivel” összevetni – az adófizetési kötelezettség valós volta sem ellenőrizhető.¹¹ Másrészt – ebben a körben az irat sem jelent kivételt – a bizonyítékok kapcsán elvárás a hitelt érdemlőség követelménye. Hitelt érdemlőnek csak olyan adat tekinthető, amely nyilatkozatokon kívül egyéb, harmadik személy által észlelhető bizonyítékokkal is egyértelműen alátámasztható. A tanúk előadásai, vagy magánokirati formában adott nyilatkozatai csak akkor számíthatnak hitelt érdemlőnek, hogyha a tartalmuk a valóságban is ellenőrizhető. Hivatkozott minőség követelményt nem kimerítő nyilatkozatokhoz korlátozott bizonyító erő fűződik – szélsőséges esetben semmilyen –, különösen akkor, ha közöttük ellentmondás feszül.¹² Az iratok egymással történő összevetése is különös

¹¹ Kúria Kfv.V.35.479/2015. Egyes esetekben a norma zárja ki a szabad bizonyítás elvének érvényesülését. Példának okán az előzetesen felszámított (beszerzést terhelő, levonható) adó elszámolása kapcsán az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa. törvény) kötött bizonyítást ír elő; az áthárított adó összegét igazoló irat – mint az adólevonás objektív feltétele – hiánya nem orvosolható. Számla hiányában a számlázás alapját képező ügylet valódiságának a vizsgálata érdemben – értsd: a tényállás tisztázás keretein túlmutató hiteltelenség kérdéskörében való jogi állásfoglalásra kiható értelemben – fel sem merülhet [Áfa. törvény 119. § (1) bekezdése, a 120. § a) pontja, a 127. § (1) bekezdése]. Nemcsak az adólevonási jog alapjául szolgáló számla, hanem minden más bizonylat relevanciával bír; ezen megállapítás a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv. törvény) rendelkezéseiből [15. § (3) bekezdése, 165. § (1)-(2) bekezdései] egyenesen következik.

¹² Legfelsőbb Bíróság – Kúria – Kfv.I.35.090/2006., Kúria Kfv.V.35.524/2013., Kfv.V.35.522/2018/6. A Kúria álláspontja következetes, hogy a számviteli alapelveknek való megfelelés írásbeliségen alapulhat; a tanúvallomások a számla adatainak megerősítésére, vagy azok megingatására alkalmasak lehetnek,

jelentőséggel bír. Nyilvántartások, és könyvelés hiányában például a pénztárbizonylatok nem ellenőrizhetőek, így nem állapítható meg az azokban szerepeltetett pénzmozgás valódisága sem.¹³ Harmadrészt egy bizonyos ellenőrzési szakaszban további eljárási cselekményre sok esetben csak az iratok ismeretében adódik érdemi lehetőség. Kapcsolódó vizsgálat elrendelésére, társhatósági megkeresésre, vagy tanúmeghallgatásra csak azt követően kerülhet sor, hogy az adóellenőrzés a tényfeltáró-elemző munkája eredményeként beszerzett bizonyítékokat – jellemzően az átadott iratokat – megvizsgálja. Az adóhatóság az egyes eljárási cselekmények foganatosítását követően juthat azon helyzetbe, hogy a bizonyítékokat az értékelési körbe vonja és eldöntse, hogy azok a tényállás felderítését elősegítették-e, avagy sem. Ezzel összefüggésben – jóllehet az adóhatóság a szükségesség-célszerűség követelményeit szem előtt tartva végezhet akár egymást követően, akár egymással párhuzamosan is eljárási cselekményeket – egyes aktusokra csak akkor érdemes sort keríteni, amikor azoktól már reálisan várható eredmény.¹⁴

2. Az iratátadás feltétele – az iratmegőrzés

Az Art. 7. § 24. pontja alapján irat: jogszabályban meghatározott bizonylat, nyilvántartás, a könyvvezetésről szóló jogszabályokban előírt könyvek, nyilvántartások, továbbá a tervek, szerződések, levelezések, nyilatkozatok, jegyzőkönyvek, határozatok (végzések), számlák és más kivonatok, igazolások, tanúsítványok, köz- és magánokiratok, megjelenési formájuktól függetlenül.

Az iratátadás teljesítéséhez az iratanyag effektív léte annak fogalmi eleme. Az Art. 78. § (1) bekezdése értelmében az adózó a 77. § (1) bekezdése szerinti iratokat – a jogszabályban előírt bizonylatot, könyvet, nyilvántartást, ideértve a gépi adathordozón rögzített elektronikus adatokat, információkat is – az ezek vezetésére kötelezett adózó az adóhatósághoz bejelentett helyen köteles őrizni. A jogszabályhely (2) bekezdése szerint az iratokat a könyvelés, feldolgozás időtartamára más helyre lehet továbbítani, az adóhatóság felhívására azonban azokat 3 munkanapon belül be kell mutatni. A törvény 78. § (3) bekezdése akként rendelkezik, hogy az iratokat az adózónak a nyilvántartás módjától függetlenül az adó megállapításához való jog elévüléséig, a halasztott adó esetén a halasztott adó esedékessége naptári évének utolsó napjától számított 5 évig kell megőriznie.¹⁵ A számviteli szabályozás néhány iratfajtára – üzleti évről készített beszámoló és üzleti jelentés, leltár, értékelés, főkönyvi kivonat, naplófőkönyv, egyéb nyilvántartás, a könyvviteli elszámolást közvetlenül és közvetetten alátámasztó számviteli bizonylatok (főkönyvi számlák, analitikus, illetve részletező nyilvántartások) –

ugyanakkor tartalmi hiányosságok pótlására már nem. A tartalmi hitelesség igazolására a számlán kívüli okmányok – különösen a szigorú számadásúak – képesek (Kúria Kfv.I.35.742/2016/7.)

¹³ Kúria Kfv.I.35.572/2018/8.; Kfv. I.35.514/2019/8.

¹⁴ Kúria Kfv.I.35.327/2011/3.

¹⁵ Az Art. 78. § (4) bekezdése szerint a munkáltató (kifizető) az általa megállapított adó, adóelőleg alapjául szolgáló bizonylatokat ugyancsak 5 évig őrzi meg.

szigorúbb, 8 éves iratmegőrzési időt ír elő [Számv. törvény 169. § (1)-(2) bekezdései].¹⁶

Az 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 megállapítása végett a Számv. törvény szerinti általános előírásokhoz viszonyítottan sajátosak. A nyilvántartásoknak is bizonylatokon kell alapulnia. Az adóbevallás „csak” egy nyomtatvány; az adózó azonosításához, az adóalap és -összeg, a mentességek, vagy kedvezmények megállapításához elengedhetetlen adatokat tartalmazza, ezen teljesíti az adózó a bevallási kötelezettségét. Ugyanakkor az önadózás alapbizonylata nem az adóbevallás, hanem minden irat (könyvek, szerződés, teljesítési igazolás, kiállított és befogadott számla), mely az adóbevallás valóságát támasztja alá.¹⁷

Sajátos kérdést vet fel az iratok teljes vagy részleges hiányának esete, mely adódhat az adózó önhibájából – nem megfelelő iratkezelés, gondatlanság –, vagy az adózó érdekkörén kívül álló okból. Ha az adóalany az iratok hiányának okát valamely, az érdekkörén kívül álló – általa vis maiorként nevesített – körülményben jelöli meg, vizsgálni kell annak jellegét, vagyis az egyrészt önmagában elháríthatatlan külső oknak tekintendő-e, amellyel szemben eleve nem állt fenn a védekezés, az elhárítás lehetősége; másrésztől azt is, hogy a külső ok – még ha abszolút és ellenállhatatlan jellegéből fakadóan vis maiornak tekinthető – és a bizonylatok hiánya között van-e, illetve milyen ok-okozati összefüggés, vagyis az irathiany mennyiben eredeztethető a vis maior bekövetkeztéből. A vis maior jogi értelemben egy ellenállhatatlan erő; olyan mértékű esemény, amelynek egyetlen ember sem tud ellenállni, abszolút jellege miatt senki sem tudja elhárítani.¹⁸ Az irathiany oka korántsem mellékes; a

¹⁶ Ellenben – függetlenül az iratok megőrzésére előírt időtől – figyelemmel kell lenni a bizonyítási kötelezettség, és a bizonyítási teher alakulására is. Tárgyi esetben – ún. „vagyonbecslés” – az adózói érvanyag az ön alapult, hogy az iratmegőrzési határidő eltelte miatt az iratok hiányából eredő bizonyítatlanság következményei az adózóra nem háríthatóak át. Az ügyben eljáró elsőfokú bíróság arra az álláspontra helyezkedett, hogy jóllehet az adózónak valóban nem állt fenn kötelezettsége a korábbi (elévült) időszakra vonatkozóan teljes körű iratmegőrzésre, azonban ettől függetlenül amennyiben elévült időszakban szerzett forrásra kíván hivatkozni, ezzel kapcsolatban a bizonyítás őt terheli (Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.27.014/2016/4.). Ezt a Kúria joggyakorlata az ún. kivont jövedelemmel kapcsolatos ügyekben is igazolja. Nevezett bírói fórum konzekvens a bizonyítás megosztása körében; eszerint a pénzfelvétel bizonyítása az alperest terheli, annak bizonyítása pedig, hogy a pénzt a gazdasági társaság érdekében használták fel, már a felperes kötelezettsége. Az adóalany nem háríthatja el a bizonyítási kötelezettségét a pénzeszköz elszámolásokról arra hivatkozással, hogy iratmegőrzési kötelezettség – magánszemély mivoltából fakadóan – nem terheli (Kúria Kfv. I.35.414/2016/5., Kfv. I.35.640/2016/10., Kfv. I.35.098/2018/7.).

¹⁷ Kúria Kfv.V.35.479/2015. Ezen eseti döntés rögzíti azt is, hogy ha az adózó nem rendelkezik könyveléssel, az adóhatóság nincs abban a helyzetben, hogy tényleges ellenőrzést végezzen, bevallási időszakonként megállapítást tehesen akár az adózó terhére, akár javára még abban az esetben sem, ha a bizonylatok a rendelkezésre állnak; analitika, főkönyvi kartonok hiányában nem kontrollálható, hogy mely bizonylatok adattartalma került bevallásra.

¹⁸ Az elháríthatatlanság akkor állapítható meg, ha a technikai fejlettség szintjére és a gazdaság teherbíró képességére figyelemmel objektíve nincs vele szemben védekezési lehetőség (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 110. §-ának utolsó mondata alkotmányellenességének vizsgálatáról szóló 1369/B/2007. AB határozat). „A vis maior...olyan mértékű erő, eseményt jelent, amelynek egyetlen ember sem tud ellenállni, amelyet senki sem tud elhárítani. Ilyenek bizonyos természeti csapások, de

jogi szabályozás meghatározott esetekben dokumentális ellenőrzés helyett módot ad becslés lefolytatására is. Az Adóig. vhr. 86. § (2) bekezdése alapján becslés akkor alkalmazható a) ha az adó, illetve a költségvetési támogatás alapja nem állapítható meg b) ha az adóhatóság rendelkezésére álló, azok száma vagy tartalma miatt jelentősnek tekinthető adat, tény, körülmény alapján alaposan feltételezhető, hogy az adózó iratai nem alkalmasak a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapjának megállapítására, vagy c) ha a természetes személy valótlan, hiányos bevallást vagy nyilatkozatot tett, vagy a nyilatkozattételt elmulasztotta. A jogszabályhely (6) bekezdése értelmében becsléssel kell megállapítani az adóalapot akkor is, ha az adóalap megállapítására azért nincs mód, mert sem a bevételekről, sem a kiadásokról adatok, iratok, más bizonyítékok nem állnak az adóhatóság rendelkezésére, és ezek hiánya nem az adózó érdekkörén kívül eső okra vezethető vissza.¹⁹

Az iratmegőrzési kötelezettség teljesítése számos adójogi következmény érvényesítésének és érvényesülésének előfeltétele, ezért kívánja a jogszabály külön joghátrány kilátásba helyezésével kikényszeríteni. Az Art. 228. § (1) bekezdésének b) pontja ugyanis akként rendelkezik, hogy az adóhatóság az adózót 1.000.000 Ft-ig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja, ha az iratmegőrzési kötelezettségének nem tesz eleget. Fenti jogszabályhely (3) bekezdése értelmében ha 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 természetes személy esetén 200.000 Ft, nem természetes személy adózó esetében 500.000 Ft és a hiányzó számlák, illetve nyugták számának szorzata által meghatározott összegig terjedhet. Az iratmegőrzés jelentőségét a bírósági joggyakorlat is alátámasztja; a vállalkozás ügyvezetőjétől általában elvárható mércéhez képest elfogadhatatlan a bizonylatolás hiánya, a számviteli elvek figyelmen kívül hagyása, az iratmegőrzési kötelezettség megsértése. A cég ügyvezetője a

ebbe a körbe tartoznak az olyan emberi megmozdulások is, amelyek ellenállhatatlanul, elemi erővel hatnak (emberi eredetű vis maiornak tekinthető például a háború, a forradalom, illetve a pénz nem megszűnése anélkül, hogy új pénznem lépne a megszűnt helyébe). A vis maiornak minősülő események abszolút jellegűek, tehát nem annak van jelentősége, hogy az adott személy tud-e ellenük védekezni, hanem annak: akad-e olyan ember, aki az adott eseményt el tudná hárítani.” (Kúria Pfv.I.20.422/2013.). A vis maior körébe nem tartozik bele a lopással okozott kár (Legfelsőbb Bíróság – Kúria – Kfv.I.35.204/2005., Kfv.I.35.091/2014.), ahogyan a csőtörés sem (Legfelsőbb Bíróság – Kúria – I.35.516/2006.). Mindig vizsgálni kell tehát azt, hogy az adóalany az iratok tárolása, és megőrzése érdekében az elvárható kellő gondosságú magatartást tanúsította-e, azaz minden lehetséges intézkedést megtett-e azért, hogy az iratok elvesztését, megsemmisülését megakadályozza. Konkrét ügyben a bíróság arra az álláspontra jutott, hogy felperest nem mentesíti a felelősség alól az a körülmény, hogy az iratokat állítása szerint azért tartotta a gépjármű csomagtartójában, mert azt másnap kívánta a revízióknak átadni (Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 24.K.27.884/2014/13.).

¹⁹ Az Adóig. vhr. 86. § (4) bekezdése szerint ha az adóhatóság az adó alapját is becsléssel állapítja meg, írásban tájékoztatja az adózót a becslés alkalmazásáról, és határidő tűzésével felhívja észrevételei, bizonyítási indítványai megtételére, továbbá tájékoztatja arról, hogy mely tények bizonyítása szükséges a becsléssel megállapított adóalaptól való eltéréshez.

kártérítési felelősségének kimentése körében a számviteli és adózási szabályokkal ellentétes magatartására nem hivatkozhat.²⁰

A jogszabály maga határozza meg azt is, hogy az iratmegőrzési kötelezettség az iratok eredeti példányára, vagy – ha azt jogszabály nem zárja ki – eredeti példány hiányában a jogszabályban előírt módon, elektronikus úton előállított hiteles másolatára vonatkozik. Az adóigazgatási eljárásban az irat eredeti példánya – ha annak megőrzését jogszabály nem írja elő, és adózó azzal nem rendelkezik – nem kérhető [Art. 78. § (8) bekezdése].

3. Az iratátadás szabályai

3.1. Iratátadás az adóellenőrzés kezdetekor. Az Air. 98. § (2) bekezdése értelmében az adózó az iratokat és az adózással összefüggő, elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátja, illetve az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését biztosítja. Az ellenőrzés során az adózó és foglalkoztatottja az adóhatóság részére az ellenőrzéshez szükséges felvilágosítást megadja. Nem kötelezhető az adózó olyan nyilvántartás, összesítés, számítás elkészítésére, amelyet jogszabály nem ír elő.

Az adózási iratok rendelkezésre bocsátását a vizsgálat által kijelölt időpontban a jogszabály kötelező jelleggel írja 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. A már ugyancsak felhívott Air. 98. § (1) bekezdése is az adóellenőrzés alatti aktív adózási részvételt és együttműködést írja elő. E körben az adózó nemcsak a Számv. törvény szerinti bizonylatai, hanem az adóhatóság által kért és hiányolt összes dokumentum átadására is köteles.²¹ Az iratok átadása az adóalanytól függetlenül terheli, hogy egyes iratok más adózók vizsgálata során az adóhatóság részéről beszerezhetők, vagy hivatalból rendelkezésre állnak.²² Az iratátadási kötelezettség az irat megjelenési formájától is független; ha az adózó a bizonylatot, könyvet,

²⁰ Fővárosi Ítélet 15.Gf.40.377/2008/5., Szegedi Ítélet 15.Gf.I.30.337/2010., Gf.I.30.310/2011. E körben is figyelemmel kell lenni a tényállás maradéktalan feltárására, az iratmegőrzési kötelezettség elmulasztása kapcsán a bírságkiszabás alapjául szolgáló tények, körülmények kellő súllyal történő értékelésére. Konkrét ügyben az elsőfokú bíróság azon az állásponton volt, hogy az adózó javára szolgáló körülményként értékelendő, hogy az adózó olyan tevékenységet – hulladékfeldolgozást – folytatott, melynek során a telephelyváltással járó költözés alkalmával az iratok valóban eltűnhettek. Megalapozottá tette az adózó hivatkozását továbbá az is, hogy – amellet, hogy a hulladék szállításának a tényét okirattal tudta igazolni – ezáltal jelentős összegű adóvisszaigényléstől esett el. Az is adózó javára volt értékelhető, hogy nem csupán az adóvisszaigényléssel, hanem az adóbevallásával kapcsolatos iratai is eltűntek, az adóbevallási és -fizetési kötelezettségének ennek ellenére eleget tett. Ezen körülmények az adóbírság 30 %-osra való mérsékléséhez már alapul szolgálhattak (Győr-Moson-Sopron Megyei Bíróság 10.K.27.674/2007/11.).

²¹ Az adóhatóság kompetenciája annak az eldöntése, hogy az ellenőrzést a helyszínen, vagy a hivatali helyiségében folytatja le. Utóbbi esetben a szükséges iratokat az adózónak ott kell rendelkezésre bocsátania. Az iratbemutató kötelezettség alól az adóalanytól nem mentesítheti az a tény, hogy az iratokat a saját döntése alapján külföldön őrzi (Legfelsőbb Bíróság – Kúria – Kfv.I.35.523/2009/5.).

²² Kúria Kfv.V.35.104/2013/6.

nyilvántartást online hozzáférést biztosítva, elektronikusan őrzi meg, köteles ellenőrzés esetén az adóhatóság részére az elektronikus hozzáférést, letöltést biztosítani [Art. 78. § (9) bekezdése].

Az adóellenőrzés folyamatában az első alkalommal az iratátadásra a vizsgálat megindításáról szóló tájékoztatás kézhezvételét követően nyílik lehetőség; ebben az adóhatóság az adózót informálja az adóellenőrzés elrendelésének tényéről²³, továbbá felhívja, hogy a vizsgálattal érintett időszakra a bevallásai alapjául szolgáló jogszabályban előírt minden bizonylatát, könyvét, nyilvántartását – ide értve az adózó által elektronikusan tárolt adatokat, és az értelmezésükhöz, megjelenítésükhöz szükséges számítástechnikai programokat –, az azokat alátámasztó összes iratot, az adóköteles (vállalkozási) tevékenység gyakorlására jogosító okiratokat (cégbírósági bejegyző végzés, egyéni vállalkozói igazolvány), szerződéseket, teljesítési igazolásokat, banki kivonatokat bocsássa rendelkezésre. Az iratátadási kötelezettség attól függően alakul, hogy az adózó köteles-e az elektronikus kapcsolattartásra. Amennyiben igen²⁴, akkor a nyilatkozatokat, eljárási cselekményeket az „ELLUGY Adatlap elektronikus ügyintézéshez ellenőrzési eljárás során” megnevezésű elektronikus úrlapon teljesítheti. Abban az esetben, ha az elektronikus úton történő benyújtásnak az adózó nem tud eleget tenni, akkor a dokumentumokat papír alapon kell rendelkezésre bocsátania.

A felhívás eredménytelensége esetén a revízió az adózót végzéssel kötelezi az iratátadásra, mellyel szemben önálló fellebbezésnek az Air. 74. § (1) és 122. § (2) bekezdése szerint nincs helye, annak rendelkezései csak az elsőfokú döntés elleni jogorvoslati kérelemben támadhatóak. A végzésben tájékoztatást kell adni azzal kapcsolatban, hogy mely időpontban, milyen iratokat kell rendelkezésre bocsátani, utalni kell a kötelezettséget megalapozó joghelyekre is, egyértelmű, és félreérthetetlen megfogalmazást kell tartalmazni a mulasztás jogkövetkezményeire is. Utóbbi azért bír különös jelentőséggel, mert a kötelezettség teljesítésének elmaradása csak akkor adhat alapot szankció kiszabására, ha a kötelezés is kellően egzakt, egyféleképpen értelmezhető, annak előírás szerinti teljesítése – vagy annak hiánya – objektív szempontok alapján megítélhető.

Ha az iratok átadására-átvételére az adóhatóság hivatalos helyiségében kerül sor, az Air. 70. § (1)-(2) bekezdései alapján jegyzőkönyvet kell készíteni, amely a fellebbezés kötelező alakai és tartalmi elemein – készítésének helye, ideje, az eljárási cselekményen részt vevők azonosításához szükséges adatok, nyilatkozataik lényege, illetve a cselekmény lefolytatása során a tényállás tisztázásával összefüggő

²³ Az Air. 96. § (1) bekezdése alapján az ellenőrzés az erről szóló előzetes értesítés kézbesítésével, ennek mellőzése esetén a megbízólevél kézbesítésével, egy példányának átadásával vagy az általános megbízólevél bemutatásával kezdődik.

²⁴ Az Air. 36. § (1) bekezdése alapján az adóhatóság írásban, az elektronikus ügyintézés és a bizalmi szolgáltatások általános szabályairól szóló 2015. évi CCXXII. törvényben (a továbbiakban: Eüsztv.) meghatározott elektronikus úton vagy személyesen, írásbelinek nem minősülő elektronikus úton tart kapcsolatot az adózóval és az eljárásban résztvevőkkel. A jogszabályhely (4) bekezdése rögzíti, hogy az állami adó- és vámhatóság elektronikus úton tart kapcsolatot azzal az adózóval, aki (amely) a) havi adó- és járulékbemutató benyújtására köteles b) az Áfa. törvény szerinti összesítő nyilatkozat benyújtására köteles c) az Áfa. törvény szerinti összesítő jelentés benyújtására köteles, vagy d) az Eüsztv. alapján elektronikus ügyintézésre köteles.

ténymegállapítások – túlmenően tartalmazza az egyes adózói jogokra és kötelezettségekre való figyelmeztetést. Az Air. 70. § (3) bekezdése szerint a jegyzőkönyvet – annak minden oldalán – az eljárási cselekményen részt vevő személyek aláírják. Fontos, hogy az iratátadás-átvétel kellőképp dokumentált legyen; ez lényegében egyszeri és megismételhetetlen cselekmény, az ennek alkalmával történtek utóbb egyáltalán nem, vagy csak nehézségek mellett rekonstruálhatóak. Kérdésként merül fel, hogy mi az a minimumkövetelmény, amely alapján az iratátadás-átvétel a jogszabály szerint megfelelőnek tekinthető. E vonatkozásban az azonosításra alkalmas mód az, ami relevanciával bír. Az adózóval szemben az adóhatóság nem határozhat meg többletkövetelményt, amely ennek a fogalmi körét meghaladja; önmagában azon az alapon, hogy a revízió az iratok adózóétól eltérő szempontok szerint rendszerezését tartja szükségesnek, azok átvétele nem tagadható meg.

Speciális szabályokat tartalmaz a jogszabály az iratbevonás kapcsán. Az Air. 103. § (1) bekezdése alapján ha alaposan feltehető, hogy az ellenőrzés alá vont bizonylatokat, könyveket, nyilvántartásokat, adózással összefüggő elektronikus adatokat, információkat, egyéb iratokat megsemmisítik, azokat az azonosításukra alkalmas módon felvett átvételi elismervény ellenében, szükség szerint másolat hátrahagyásával be kell vonni, az üzleti tevékenység körülményei megváltoztatásának veszélye esetén, a helyszínen talált körülményeket jegyzőkönyvben kell rögzíteni. Fenti jogszabályhely (2) bekezdése értelmében az iratok a hivatali helyiségben történő tanulmányozás végett más esetben is bevonhatók, ilyen esetekben azok az ellenőrzés befejezéséig tarthatók az adóhatóságnál. Ezekben az esetekben tehát az adóhatóságnak kell részletes, minden bizonylat azonosítására alkalmas elismervényt hivatalos formában kiállítani, az adózóval pedig igazoltatni. Az elismervényen annak is szerepelnie kell, hogy az adóellenőrzést a bevont iratok alapján folytatják le. Amennyiben valamely bizonylatot – az adóhatóság kifejezett kérése ellenére – az adózó nem tud rendelkezésre bocsátani, ezt a tényt külön is fel kell tüntetni. Mindez azonban nem jelentheti azt, hogy az adózó működését az adóhatóság a hosszú időre történő iratbevonással önkényesen korlátozhatná; erre garanciát az Air. 2. §-a biztosít. Ezen rendelkezés szerint az adóhatóság a szakszerűség, a hatékonyság és a költségtakarékosság érdekében úgy szervezi meg a tevékenységét, hogy – a tényállás tisztázására vonatkozó követelmények sérelme nélkül – az eljárás a lehető leggyorsabban lezárható legyen, és az adózónak, az eljárás egyéb résztvevőjének és az adóhatóságnak a legkevesebb költséget okozza (szakszerű és hatékony eljárás elve).

3.2. Iratátadás az adóellenőrzés folyamata alatt – az iratpótlás. Az adózói iratok ellenőrzésre alkalmas – vagy alkalmatlan – volta ugyanakkor csak akkor derülhet ki, amikor azok már ténylegesen az adóhatóság birtokába kerültek. Bár az adóhatóságot terheli a tényállás felderítésének kötelezettsége – melynek részét képezi az iratok adózótól történő beszerzése, legalábbis ennek megkísérlése –, az

már nem az adóhatóság feladata, hogy az iratokat rendezze.²⁵ Az Air. 104. §-a értelmében ha az adózó iratai hiányosak vagy rendezetlenek, illetve nyilvántartásai pontatlanok vagy hiányosak és így az adókötelezettség megállapítására alkalmatlanok, az adóhatóság megfelelő határidő tűzésével kötelezheti az adózót, hogy iratait, nyilvántartásait a jogszabályokban foglalt előírásoknak megfelelően rendezze, pótolja, illetve javítsa. Ez esetben a hiánypótlásra és a tényállás tisztázásához szükséges adatok közlésére irányuló felhívástól az annak teljesítéséig terjedő idő az ügyintézési határidőbe nem számít bele [Air. 50. § (5a) bekezdésének a) pontja], az adóellenőrzésre nyitva álló határidőből kvázi „kieső időként” veendő figyelembe.

Az iratpótlás különösen lassítja az adóellenőrzést akkor, ha az adózó az iratokat részletekben, egymást követően több alkalommal („csepegtetve”) adja át a revízió részére – mindamellett, hogy ez irányú magatartása főszabály szerint nem képezheti a késedelmesen csatolt dokumentumok értékelésének a gátját –; erre tekintettel az Air. a vizsgálat elhúzását célzó adózói magatartásokat önálló tényállás alapján rendeli szankcionálni. Az Air. 69. § (1) bekezdése alapján ha az adózó vagy az adózónak nem minősülő személy az eljárást akadályozza, eljárási bírsággal sújtható. Fenti joghely (3) bekezdésének d) pontja alapján az eljárás akadályozásának minősül különösen az iratrendezési, iratpótlási kötelezettség elmulasztása.²⁶

Az Air. 69. § (4) bekezdése alapján az eljárási bírság legkisebb összege esetenként 10.000 Ft, legmagasabb összege természetes személy esetén 500.000 Ft, nem természetes személy esetén 1.000.000 Ft. A joghely (5) bekezdése rögzíti, hogy az eljárási bírság kiszabásánál az adóhatóság figyelembe veszi a) a jogellenes magatartás súlyát b) az eljárási bírságnak ugyanabban az eljárásban történő ismételt kiszabása esetén az előző bírságolások számát és mértékét. Fentiek az adóhatósági mérlegelési jogának korlátait is kijelölik. Ennek törvényes keretek közötti gyakorlását biztosítja az, hogy a szankció kiszabását megalapozó tényeket, körülményeket az adóhatóságnak kell bizonyítania; ez feltételezi, hogy az eljárási bírságot kiszabó döntés indokolásából megállapíthatónak kell lennie, hogy ki és milyen jogcímen volt az együttműködés kötelezettje, az mire terjedt ki, továbbá a kötelezett mely magatartásával és mennyiben valósította meg az adóellenőrzés akadályozását. A szankciónak szerepe kettős; egyrészt anyagi hátránnyal sújtja a jogsértőt, másrészt

²⁵ Ennek elmulasztása már önmagában szankció jogalapját képezi; az Art. 228. § (2) bekezdése értelmében ugyanis a jogkövetkezmények alkalmazása során az iratmegőrzési kötelezettség elmulasztásával egy tekintet alá esik, ha az adózó iratait az ellenőrzés lefolytatására alkalmatlan állapotban nyújtja be.

²⁶ A jogszabály megfogalmazása („az eljárás akadályozásának minősül *különösen...*”) utal arra is, hogy a felsorolás nem taxatív. A bírósági joggyakorlat szerint az akadályozásnak minősül minden magatartás, amely az adóellenőrzés lefolytatását indokolatlanul késlelteti, elhúzza (Legfelsőbb Bíróság – Kúria – Kfv. V.35.524/2009., V.35.322/2010., Kfv. I.35.065/2011., I.35.571/2012.). Az adózó jöllehet minden jogilag megengedett eszközzel – idézésre történő távolmaradás kimentése, az adóhatóság előtti megjelenés, sorozatban elfogultsági kifogások előterjesztése – akadályozhatja az adóhatóság munkáját, az együttműködés hiányából eredő hátrányt viszont viselnie kell (Kúria Kfv.I.35.796/2015., Kfv.V.35.209/2018/7.). Mindezek megerősítik a már hivatkozottakat, tudniillik az adóellenőrzés során tanúsítandó adózói együttműködés komplex magatartás; az iratok, vagy azok egy részének rendelkezésre bocsátásának az együttműködésben megjelenő egyéb aktív cselekményekkel együtt kell érvényesülni.

– tekintettel a fokozatosság elvére – megelőző, visszatartó hatást fejt ki egy esetlegesen hasonló mulasztás jövőbeli elkerülése érdekében. Hangsúlyozni kell azt is, hogy bár az eljárási bírság kiszabásának lehetőségét – a tényállási feltételek megvalósulása esetén – az Air. nem szorítja időbeli keretek közé, evidencia, hogy az eljárási szankciók jogszabályban történő meghatározása azt a célt szolgálja, hogy – a tisztességes eljáráshoz és észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése] érvényesüléséből is levezethetően – az ügyféli pozícióban lévő jogalanyok, akikkel (amelyekkel) szemben a hatóság az ügyfél által elkövetett normasértés miatt hátrányos jogkövetkezményt állapít meg, ne álljanak bizonytalan ideig a velük szemben alkalmazható szankció fenyegetése alatt. Tekintettel az Air. 2. §-ában rögzítettekre, ezen elvi síkon történő megközelítésnek azért van jelentősége, mert az eljárási bírság célja egy jogszabályban meghatározott, a hatóság eljárása során megvalósított jogsértő cselekménnyel szembeni joghátrány megállapítása, ezzel összefüggésben a jogszerű magatartás kikényszerítése. Az eljárási jogsértések sok esetben még az anyagi jogi rendelkezések megszegésénél is jelentősebb kárt képesek okozni, a hatósági jogalkalmazást nagymértékben megnehezíthetik.²⁷ Ez viszont azt is jelenti, hogy az adóhatóságnak törekednie kell arra, hogy a teljesítésre való felhívás eredménytelensége esetén a kötelezettség kikényszerítésére irányuló szankciót olyan időpontban alkalmazza, amely a jogintézmény céljával is összhangban áll. A bírságolás járulékos jellegű, célja nem a szankció önmagában való alkalmazása, hanem az iratok beszerzésével a tényállás felderítése, a megalapozott döntéshozatal feltételeinek megteremtése. Az eljárási bírság rendeltetése sokkal inkább ez utóbbiban érhető tetten.

Az iratátadási és az iratpótlási kötelezettség az adózót terheli; ezt nem érinti az a körülmény, hogy az adózó az eljárás folyamatában harmadik személy – adószakértő könyvelő, ügyvéd stb. – közreműködésére támaszkodik.²⁸ Különösen igaz ezen megállapítás egy jogi személyiséggel bíró gazdasági társaságra; utóbbinak a tevékenysége megkezdésének időpontjától tisztában kell lennie a jogszabályokkal. A teljesítés feltételeinek megteremtése az adózó kockázata; a vétkességtől függetlenül objektív a felelőssége abban, hogy a jogszabályok szerint járjon el. A kisebb tárgyi súlyú gondatlanságra, figyelmetlenségre visszavezethető mulasztás is saját hibából ered, ez esetben ugyanis a mulasztás a fél érdekkörében felmerültnek minősül. A gazdálkodó szervezet képviselőjének gondoskodnia kell arról, hogy távollétében az ügymenet biztosítva legyen; az ügyintézését úgy kell megszervezni, hogy a társaság érdekei védelmében szükséges intézkedéseket mindig legyen, aki megtegye. Ügyviteli hiányosságokra visszavezethető késedelem a mulasztás

²⁷ 3020/2017. (II.17.) AB határozat

²⁸ Az adózót a meghatalmazottja kiválasztásában, és felügyeletében is felelősség terheli, abban kellő körültekintéssel kell eljárnia.

kimentésére nem ad alapot²⁹, mint ahogyan az független attól is, hogy az ügyfél a kapcsolatot a hatósággal elektronikus úton tartja-e, avagy sem.³⁰

Az iratpótlás, és az adóellenőrzés ezzel összefüggő elhúzóadásának kérdéskörével – közvetve – az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) is foglalkozott. A tényállás szerint az adózó 2011. szeptember hónapra az általános forgalmi adó bevallásában jelentős összegű visszatérítést kért az adóhatóságtól, mely a kérelem teljesítése előtt adóellenőrzést végzett a társaságnál. Az adóhatóság több alkalommal kérte a Kft.-t iratok pótlására és adatok átadására, melynek az adózó késedelmesen tett eleget, ezért az adóhatóság három ízben is szankcionálta. 2013. november 13. napján az adóhatóság jelentős pénzüsszeget utalt a Kft.-nek adóvisszatérítés címén, ellenben az adózó késedelmi kamat fizetését célzó kérelmét elutasította. A döntést az elsőfokú adóhatóság – melyet a felettes szerv is jogszerűnek ítélt – azzal indokolta, hogy az eljárás elhúzóadásához adózó az iratátadási kötelezettsége sorozatos megsértésével maga is hozzájárult, és mivel a kiutalás határidőben – a régi Art. 37. §-ában előírt 45 napon belüli – történő teljesítésének elmaradását az iratok és adatok átadásának a hiánya eredményezte, késedelmi kamatra az adózó nem jogosult. A másodfokú döntéssel szemben 2015. november 5. napján előterjesztett keresetében az adózó arra hivatkozott, hogy az adóeljárás elhúzóadása nem az adóellenőrzés által kért iratok késedelmes rendelkezésre bocsátásához, hanem a revízió cselekményeihez kapcsolódott; másrészt a Kft. az egyes adatszolgáltatások teljesítésére az iratok terjedelmére tekintet nélkül csak 3 munkanapot kapott. Az adózó utalt arra is, hogy a nemzeti szabályok – melyek a késedelmi kamat fizetését az adókülönbözlet visszatérítésével kapcsolatos adóellenőrzési eljárást lezáró revíziós jegyzőkönyv átadásától számítják – ellentétesek az uniós joggal, az arányosság és az adósemlegesség elvével. A tárgyi ügyben eljáró elsőfokú bíróság azt emelte ki, hogy az EUB döntései konzekvensek abban, hogy az adósemlegesség elve kizárja, hogy az egyes tagállamok olyan feltételhez kössék az adóvisszatérítést, mely az adózókra többlet terhet hárítana, befolyásolva pénzügyi helyzetüket; a tagállamoknak biztosítani kell, hogy e visszatérítés észszerű időn belül megtörténjen, annak módjai ne hordozzanak magukban pénzügyi kockázatot az adóalanyok számára. Az észszerű határidő elmulasztása esetén az adóalanyok késedelmi kamatra jogosultak. Ugyanakkor – annak rögzítése mellett, hogy az elsőfokú bíróság a maga részéről arra az álláspontra jutott, hogy az ellenőrzés elhúzóadása valóban nem elsődlegesen a Kft. magatartására vezethető vissza – az EUB ítélkezési gyakorlata nem tartalmaz kellő

²⁹ Legfelsőbb Bíróság – Kúria – Fpk.XI.30.193/2007. Ennél is magasabb fokú etikai elvárás és elvárhatósági mérce érvényesül az ügyvédek esetében; mulasztás kimentésére esetükben kizárólag akkor kerülhet sor, amennyiben valamely elháríthatatlan ok miatt már semmilyen észszerű intézkedést a mulasztás elhárítására tenni nem lehet. A jogi képviselőnek fel kell készülnie váratlan körülmények felmerülésére is; az ügyvitelét úgy kell szerveznie, hogy – akár tartós akadályoztatása esetén is – képes legyen az ügyfele jogainak érvényesítésére, a határidők betartására (Legfelsőbb Bíróság Pf.I.20.294/1996.; Kúria Kpkf. III.37.143/2013/2.; Pfv.IV.24.804/2017.).

³⁰ Az elektronikusan kapcsolatot tartó felet terheli a kötelezettség, hogy gondoskodik azon feltételekről, amelyek biztosítják az elektronikus kapcsolattartás alkalmazását (Kúria Pf.V.24.650/2018.). Az elektronikus kézbesítési szabályok ismeretének hiánya, a kézbesítési rendszer által küldött értesítők téves értelmezése önhiba, mely igazolási kérelem alapjául nem szolgálhat (Kúria Gpkf.VII.30.285/2019/2.).

útmutatást többek között az adóhatóság által kiszabott szankciók olyan jogkövetkezményei vonatkozásában, mint amelyekről az alapügyben is szó van, mely – az arányosság sérelme mellett – azt eredményezi, hogy az adóhatóság az adatszolgáltatási kötelezettség elmulasztása miatti szankcionálással visszaélve korlátlan ideig folytathatja a revíziót anélkül, hogy köteles lenne késedelmi kamatok megfizetésére. Az EUB rámutatott arra, hogy az adókülönbözlet visszatérítésének tagállami szabályai nem sérthetik az adósemlegesség elvét azzal, hogy az adóalanyt kötelezik ezen adóteher részben vagy egészben történő viselésére, vagyis lehetővé kell tenni az adóalany számára, hogy megfelelő feltételek teljesülése mellett az adókülönbözetből származó teljes követelését visszakapja, ami magában foglalja azt is hogy a visszatérítésnek észszerű határidőn belül kell megtörténnie. A határidő adóellenőrzés lefolytatása céljából meghosszabbítható, ha ezen határidő nem minősül észszerűtlennek, és az nem haladja meg az adóellenőrzés lefolytatásához valóban szükséges mértéket. Bár nem fogadható el olyan helyzet, amelyben az adóalany, aki megtagadta az adóhatósággal való együttműködést, és akadályozta a vizsgálat lefolytatását, magatartásával pedig az adóvisszatérítés késedelmét idézte elő, e késedelem miatt késedelmi kamat fizetését követelhesse, az adósemlegesség elvével nem egyeztethető össze azon nemzeti szabályozás vagy gyakorlat sem, amelynek értelmében az a körülmény, hogy az adóalanyra mulasztása miatt szankciót szabtak ki az adóellenőrzés során, lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy ezen vizsgálat időtartamát az említett mulasztással nem indokolt ideig meghosszabbítsa anélkül, hogy köteles lenne késedelmi kamatokot fizetni. Annak meghatározása érdekében, hogy jár-e késedelmi kamat, és adott esetben milyen időponttól áll fenn az arra való jogosultság, értékelni kell, hogy az adóellenőrzés időtartamának – értve ez alatt az eljárás elhúzódását is – mely része tudható be az adóalany magatartásának.³¹

4. Iratátadás az adóellenőrzés befejezése előtt

A 2018. január 1. napját megelőzően hatályban volt régi Art. a bizonyítékok – ide értve a jelen tanulmány célkeresztjébe helyezett iratokat – előterjesztésére időbeli korlátokat nem állított fel; arra nemcsak az adóellenőrzés során, hanem az azt követő hatósági eljárásban, sőt a felettes szerv által folytatott másodfokú eljárásban is volt lehetőség. Mindezeket a jogalkalmazói oldalról nézve gyakran fordult elő az is, hogy a másodfokú határozattal szemben indított közigazgatási per során az adózói – felperesi – oldalon „előkerültek” olyan, az adott ügy megítélése szempontjából is jelentős súlyúnak tekinthető iratok, melyek csatolására korábban nem került sor, következésképp azok felülvizsgálatára a közigazgatási eljárás alkalmával nem nyílt mód. Ezzel összefüggésben következetes volt a bírósági joggyakorlat abban, hogy jöllehet általánosságban nincs elzárva az adózó attól, hogy új bizonyítékokat terjesszen elő, új tényekre, körülményekre hivatkozzon, ezt jellemzően olyan okból tette lehetővé, ha valamely körülmény folytán az ügyfél csak később jutott azon

³¹ C-254/16. számú (Glencore Agriculture Hungary Kft.) ügy.

helyzetbe, hogy bizonyítékait előterjessze (az irat létezéséről, vagy fellelhetőségéről a közigazgatási eljárás során nem szerzett tudomást). A bíróságok részéről képviselt álláspont szerint tehát ez nem jelenthette azt, hogy ezen jogát az adózó a jóhiszeműség követelményével ellentétesen gyakorolhatja. Más megfogalmazásban a dokumentumok adózó által történő késői csatolásának következményeit nem lehet az adóhatóságra terhelni. Az adóeljárársban az ügyfél nem zárkozhat el az együttműködéstől; amennyiben mégis azt teszi, az együttműködés hiánya miatt előállt helyzetet a bíróság előtt az iratok utólagos előterjesztésével sem lehet feltétel nélkül orvosolni.³²

Ezen megfontolásból a 2018. január 1. napjától hatályos adójogi szabályozás a bizonyítékok utólagos előterjesztésének lehetőségét egzakt időbeli keretek közé szorítja. Az Air. 124. § (3) bekezdése szerint a fellebbezésben és a fellebbezés alapján indult eljárásban – semmisségi okon kívül – nem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékra hivatkozni, amelyről a fellebbezésre jogosultnak az elsőfokú döntés meghozatala, ellenőrzés esetén az észrevétel benyújtására nyitva álló határidő letelte előtt tudomása volt, azonban a bizonyítékot az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő, a tényre nem hivatkozott. A jogszabályhely (6) bekezdése rögzíti ezen követelményt; e § alkalmazásában új tény, illetve új bizonyíték az adózó által nem hivatkozott és az elsőfokú adóhatóság által a döntéshozatalkor, ellenőrzés esetén az észrevétel benyújtására nyitva álló határidő leteltekor nem ismert tény, illetve bizonyíték, valamint az adózó által hivatkozott, de a döntéshozatalig, ellenőrzés esetén az észrevétel benyújtására nyitva álló határidő leteltéig az elsőfokú adóhatósághoz elő nem terjesztett bizonyíték. Ezen szabály – az ún. novációs tilalom – érvényre juttatása okán az ezzel összefüggő felhívás követelményeit az Air. 124. § (4) bekezdése határozza meg. Ez alapján a felhívásnak tartalmaznia kell azoknak a megállapításoknak és körülményeknek a bemutatását, amelyekkel összefüggésben az adóhatóság az adózót a bizonyítékok előterjesztésére felhívja, valamint tartalmaznia kell a jogkövetkezményekre történő figyelmeztetést. A felhívás hiányában tehát nem áll be azon korlát, melyre tekintettel az utóbb előterjesztett bizonyítékokat az adóellenőrzés során – illetőleg az azt követő hatóság, vagy jogorvoslati szakban – értékelni kelljen; ezen eljárásjogi szabály célja kifejezetten az adóellenőrzés elhúzódásának megakadályozása.

Az Air. 115. § (1) bekezdése alapján elkészített jegyzőkönyvben kerülnek rögzítésre az adóhatóság megállapításai, mely kiindulópontja az adóellenőrzésről kiadmányozott határozatnak; utóbbi a vizsgálati megállapításokat realizálja. Mint arra már a Kúria is utalt, az adóigazgatási eljárásban az ellenőrzés és a hatósági eljárás elkülönülése okán utóbbi „ellenőrzés eredményétől független” döntési kötelezettsége nem csupán azt jelenti, hogy az ügy lezárásaként érdemi határozatot kell hozni³³, hanem azt is magában foglalja, hogy az ellenőrzési szak – az elvégzett e bizonyításon kívül – nem eredményez kötőerőt a hatósági eljárás számára. Az

³² Kúria Kfv.V.35.012/2014.; Kfv.I.35.234/2015/6. Nem tekinthető jóhiszemű joggyakorlásnak az, ha az adózó az adatszolgáltatást többszöri felhívás ellenére megtagadja, majd utóbb a közigazgatási perben az iratokat nem teljes körűen, fénymásolatban bocsátja rendelkezésre és konkrét bizonyítási indítvány nélkül ezekre alapítottan vitatja az adóhatósági határozat jogszerűségét (Kúria Kfv.V.35.538/2011/5.).

³³ Kúria Kfv.V.35.430/2014.

„adóellenőrzés tényállását” megalapozó bizonyítékok alapján a hatósági eljárásban lehet más tényállást feltártnak tekinteni, a tényállásból lehet más jogsértést – vagy annak hiányát – megállapítani, mint amilyen következtetésre az ellenőrzés jutott.³⁴

A novációs tilalom nem érinti az adóellenőrzésről készült jegyzőkönyvre történő észrevétel lehetőségét, melyre adózónak a jegyzőkönyv átadását, kézbesítését követő 30 napon belül van lehetősége; az észrevétel megtételére nyitva álló határidő jogvesztő. Az észrevétel – illetőleg annak mellőzése – az adóeljárás további menetét, és az ügy érdemében hozott döntés szerkezeti felépítését is befolyásolja. Az Art. 146. § (2) bekezdése szerint ha a nem természetes személy adózó az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyv megismerését és igazolt átvételét követően a törvényben előírt határidőn belül észrevételt nem tesz, a határozat indokolásában elegendő a jegyzőkönyv megfelelő pontjaira utalni. Nem alkalmazható ez a rendelkezés abban az esetben, ha az adó vagy a költségvetési támogatás alapját az adóhatóság becsléssel állapította meg, valamint a 145. § (1) bekezdése szerinti esetben. Utóbbi joghely szerint végelszámolás esetén benyújtandó tevékenységet záró adóbevallás, a végelszámoló által készített záró adóbevallás, a két bevallás közötti időszakra benyújtott bevallás ellenőrzése, valamint a tevékenységet lezáró adóbevallást megelőző időszakra vonatkozó ellenőrzés megállapításait tartalmazó jegyzőkönyvvel szemben észrevételnek nincs helye.³⁵

5. Egy kúriai döntés és tanulságai

Fentiekben részletezett elméleti okfejtés – és annak gyakorlati megközelítésének – minden eleme tetten érhető az alábbi jogesetben³⁶, mely az ügy részleteit az adóeljárás, az elsőfokú bírósági eljárás, és a felülvizsgálati eljárás során relevánsnak ítélt tényállási elemek mentén – különös tekintettel az iratátadás-átvétel során a felektől elvárt magatartásra – magyarázza.

5.1. Az adóeljárás. A NAV a 2014.10.01.-2016.12.31. közötti időszakra általános forgalmi adó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott a felperesnél, melynek során a felperesi képviselő 2017. október 25. napján – átadás-átvételi jegyzőkönyvvel dokumentáltan – átadta a revízió részére az iratokat. Az ellenőrzés az iratok áttanulmányozását követően azt állapította meg,

³⁴ Kúria Kfv.I.35.016/2017. A jegyzőkönyv átadása ezért nem jelenti „előzetes érdemi kérdés” eldöntését sem (Kúria Kfv.I.35.406/2017.).

³⁵ Az észrevétel határidejének jogvesztő jellege tovább szűkíti az adóói bizonyításra (ellenbizonyításra) alkalmas tények, körülmények előterjesztésének lehetőségét; ez a közigazgatási peres eljárásban is bizonyítási akadályt jelent. A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény 78. § (4) bekezdésében foglalt korlát szerint a megelőző eljárás idején fennálló, de a megelőző eljárásban nem értékelt tényre, körülményre a felperes vagy az érdekelt akkor hivatkozhat, ha azt a megelőző eljárásban a közigazgatási szerv arra való hivatkozása ellenére nem vette figyelembe, azt önhibáján kívül nem ismerte, illetve arra önhibáján kívül nem hivatkozott.

³⁶ Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2.K.27.839/2018/12.; Kúria Kfv.I.35.566/2019/10. Jóllehet az ügyben még a régi Art. rendelkezései voltak alkalmazandóak, ez a konzekvenciákra érdemi kihatással nem bír.

hogy az iratanyag erősen hiányos, ezért végzésben két alkalommal is iratpótlásra szólította fel a felperest, mely eredménytelen maradt. A felperes által átadott, és a partnerek részéről rendelkezésre bocsátott iratoknak a bevallásokkal történő egybevetése eredményeként a revízió feltárta, hogy a felperes a bevételei után az adóbevallási és -fizetési kötelezettségét nem teljesítette; ahogy a beszerzést terhelő adó kapcsán is eltérést észlelt. Az elsőfokú adóhatóság a felperes terhére adókülönbötetet állapított meg, adóbírságot szabott ki, illetve késedelmi pótlékot számított fel.

Felperes a döntéssel szemben fellebbezéssel élt, az érvelését arra alapítva, hogy valamennyi iratot az elsőfokú adóhatóság rendelkezésére bocsátott. Utalt arra is, hogy mivel a könyvelőnél is rendelkezésre állhat további irat, ezért kérte a könyvelő megkeresését. Felperes hangsúlyozta azt is, hogy az adóhatóságot terhelte a tényállás tisztázásának a kötelezettsége, melynek a revízió nem tett eleget.

A felettes szerv az elsőfokú döntést az adóhiány kapcsán megváltoztatta, azt lecsökkentette, ennek okán az adóbírság összege is módosult. A másodfokú adóhatóság a döntésében kiemelte, hogy a 2017. október 25. napján felvett jegyzőkönyv az iratátadás-átvétel tényét – ennek kapcsán azt, hogy az iratbevonás adóellenőrzés céljából történt – rögzítette, azonban arra nem tartalmazott megállapítást, hogy az iratok elégségesek-e a vizsgálat lefolytatásához. A rendelkezésre bocsátott iratok teljes körűségéről a felperes ügyvezetője bár adott nyilatkozatot, ugyanakkor az elsőfokú adóhatóság csak a tételes vizsgálatot követően állapíthatta meg azt, hogy az átadott bizonylatok az időszaki bevallásokat teljes körűen nem támasztják alá. Az ügyben olyan körülmény, ami alapján az ellenőrzés megghiúsításától kellett tartani, nem merült fel, ezért átvételi elismervény kiállítására sem került sor. A másodfokú jogi álláspont szerint az elsőfokú adóhatóság helytállóan rögzítette, hogy az iratok hiányosak; mivel a felperes a könyvelője részére meghatalmazást nem adott, a revízióknak nem a könyvelővel, hanem a felperessel – illetve ügyvezetőjével – kellett a kapcsolatot tartania, ezért a felperest terhelte az iratok és adatok rendelkezésre bocsátása.

5.2. A közigazgatási peres eljárás. A másodfokú határozatot felperes keresettel támadta. Az ebben előadottak szerint a hatóságnak az iratokat nem a jogban járatlan adózó rendszere szerint kell átvennie, hanem azonosítható módon, az eljárásra irányadó kötelező szabályok szerint. A jegyzőkönyvben az átvett iratok nem ilyen módon kerültek rögzítésre, mellyel az ellenőrzés megsértette a régi Art. 96. § (1) bekezdését. A felperesi képviselő meg volt győződve arról, hogy az iratátvétel teljes körű volt. Arra, hogy az adóhatóság által hiányolt iratokkal mi történt, az elsőfokú adóhatóság tud választ adni; különösen igaz ez annak tükrében, hogy az adóhatóság az iratbevonása kapcsán a felperesi képviselő kérésre ellenére sem állított ki elismervényt. Nem bizonyítja semmi, hogy az Áfa. törvény 127. § (1) bekezdésében foglalt feltételek nem teljesültek, vagyis ne állt volna az adózó rendelkezésére az adólevonási jog gyakorlásához szükséges, nevére szóló számla. Az adóhatóság mulasztására is figyelemmel a bizonyítási teher ilyen áthárítása a felperesre jogsértő. A felperes utalt továbbá arra, hogy a könyvelő a könyvelést számítógépen vezette, az elérhetőségét megadta, vagyis a hiányzó bizonylatok elektronikus úton történő beszerzésére is lett volna lehetőség, ezt azonban a revízió elmulasztotta. Az

adóhatóság helytelen eljárása abban is tetten érhető, hogy az iratokat másolat hátrahagyása nélkül vonta be, mely a perben vitatott helyzet kialakulását okozta; ezért felperes véleménye szerint az ügyben a tisztességes eljárás alapkövetelményének – Emberi Jogok Európai Egyezményének 6. cikke, Alaptörvény XXIV. cikke – sérelme is felmerül.

Az elsőfokú bíróság a keresetet – mint alaptalant – elutasította. Indokolása alapján amíg a felperes a régi Art. 96. § (1) bekezdését, az alperes a 96. § (3) bekezdését jelölte meg, mint jogalapot. Az előbbi alkalmazása abban az esetben merülhet fel, ha fennáll annak veszélye, hogy az ellenőrzés alá vont bizonylatok, könyvek, nyilvántartások adózással összefüggő elektronikus adatok, információk, egyéb iratok megsemmisítésre kerülnek; ilyen azonban a perbeli esetben nem állt fenn. Jóllehet az adóhatóság eljárási szabályt sértett, amikor az adóvizsgálat zárásakor az iratokat nem adta vissza a felperesnek, ez azonban az ügy érdemére nem hatott ki. A felperes képviselője az adóellenőrök eljárását az iratok átvételével kapcsolatban nem kifogásolta; a jegyzőkönyvet fenntartások nélkül aláírta, következésképp nem nyert igazolást azon állítása, miszerint elismervény kiállítását kérte, azt viszont tőle az adóhatóság megtagadta. A felperes iratjegyzéket sem tudott bemutatni, amely a revízió részére átadott iratokat tartalmazta volna annak ellenére, hogy az ügyvezető szerint az iratok áttekintésére az ellenőrzésre történő átadást megelőzően sort kerített. Az ítéleti indokolás kitért továbbá arra is, hogy a felperest az elsőfokú adóhatóság már 2017. október 25. napját megelőzően felhívta iratátadásra – vagyis elegendő idő állt rendelkezésre az iratok összeállítására –; ellenben az ügyvezető nyilatkozta, hogy egy „halom papírt” adott át ellenőrzésre, azokat sem mennyiségi, sem minőségi szempontból nem tudta azonosítani. Ezt az alperes is igazolta; nyilatkozata szerint az iratok nem az átadott irattartókon feltüntetettek szerint, hanem „össze-vissza”, „ömlesztve” kerültek átadásra; az adóellenőrzés a felperesi metodikának megfelelően rögzítette az iratokat az iratátadás-átvételi jegyzőkönyvben, melyet felperes sem kifogásolt. Bár az átadott iratok valóban nem tételesen kerültek feltüntetésre, ilyen követelményt a jogszabály nem is fogalmaz meg és jelentős mennyiségű irat esetén nem is lenne kivitelezhető. A jogszabály az iratok átvétele kapcsán az azonosításra alkalmas módot, mint követelményt ír elő, ennek a jegyzőkönyvezés eleget tett. A könyvelőre vonatkozó érvelésben az elsőfokú bíróság osztotta az alperesi álláspontot; meghatalmazás hiányában az adóhatóság és a könyvelő között jogviszony nem keletkezett, az adóhatóságnak a kapcsolatot a könyvelővel nem kellett felvennie.

5.3. A Kúria előtti felülvizsgálati eljárás. Felperes a jogerős ítélet ellen előterjesztett felülvizsgálati kérelmében – melyben elsősorban az ítélet hatályon kívül helyezése mellett a keresetnek megfelelő döntés meghozatalát, másrészt a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése mellett az alperes új eljárásra történő utasítását kérte – lényegében megismételte a kereseti kérelmében foglaltakat. Ismételten hangsúlyozta azt, hogy az adóhatóságnak valamennyi iratot átadott, nem volt kimentendő mulasztása, az ellenőrzés által hiányolt iratok a revízió rendelkezésére bocsátott dossziékban voltak. A teljes körű iratátadás következtében fennálltak az Áfa. törvény 127. § (1) bekezdésében szabályozott adólevonási jog gyakorlásának a feltételei. A felperes utalt arra is, hogy nem neki kell az alperesi iratátvétel

valóságnak megfelelőségét megcáfolni, hiszen a régi Art. 97. § (6) bekezdés szerint a nem bizonyított tény, körülmény – a becslési eljárás kivételével – az adózó terhére nem értékelhető. A felperes eljárása megfelelt a jogszabályoknak, tájékoztatta az adóhatóságot arról, hogy a kért analitikák és főkönyvi karton a könyvelőnél fellelhető, azok bekérése megtörténhetett volna. Ennek az adóhatóság nem tett eleget, vagyis a tényállás tisztázási kötelezettségét is megsértette.

A Kúria a felperesi felülvizsgálati kérelmet alaptalannak ítélte. Nevezett bírói fórum a döntésében kitért arra, hogy az elsőfokú bíróság figyelemmel volt az Áfa. törvény 127. § (1) bekezdésének a) pontjára, melynek alapján az adólevonás formai feltételei között elsődleges követelmény, hogy – mint objektív tárgyi kritérium – az adózó rendelkezésére álljon az a számla, amelyre az adólevonási jogát alapítani kívánja. Mindezek alapján az ügyben eldöntendő kérdés mindenekelőtt az, hogy a felperes eleget tett-e régi Art. 47. § (2) bekezdése szerinti iratátadási kötelezettségének. A felperesi képviselő nyilatkozataiban fellelhető ellentmondások, valamint az, hogy az iratátadás-átvételi jegyzőkönyvet fenntartás nélkül aláírta, és a későbbiek során pedig az iratpótlásra vonatkozó felhíváskor a könyvelő megkeresését indítványozta, igazolja a hiányos iratátadást. Az iratátadás-átvétel alkalmával nemcsak az adóhatóságot terheli az a kötelezettség, hogy beazonosítható módon dokumentálja azok átvételét. Felelősség terheli ebben a körben az adóalanyt is; amennyiben hiányosságot tapasztal, neki is érdeke annak jelzése. Felperes ilyen megjegyzést nem tett, sőt maga ismerte el, hogy „egy halom papírt” adott át ellenőrzésre, vagyis nem volt tisztában az átadott iratok jellegével, ilyen körülmények között nem foghat helyt állítása, mely szerint az iratai az adóhatóságnál tűntek el. Felperes az adóeljárás során az iratait többszöri felhívásra sem adta át, a könyvelő megkeresésére vonatkozó kérést meghatalmazás hiányában az adóhatóság helytállóan vetette el. A Kúria érthetetlennek találta a felperes ez irányú érvelését is; tekintettel arra, hogy ha a könyvelőnek bizonyos, az adóhatóság által kért alapiratok – mint ahogyan azt felperes folyamatosan állította – rendelkezésre álltak, akkor felperes miért nem tett eleget a kötelezettségének. A bírói joggyakorlat konzekvens a körben, hogy melyik eljárástípusban hogyan alakul a bizonyítási kötelezettség; jóllehet a régi Art. 97. § (4) és (6) bekezdései szerint a tényállás felderítése az adóhatóság feladata, ellenben az eljárás során az ügyfél is köteles az együttműködésre, a revízió által kért iratokat rendelkezésre kell bocsátania [rég Art. 95. § (3) bekezdése, 99. § (1) bekezdése]. Felperes nem igazolta, hogy részéről az iratok maradéktalan átadása megtörtént, és azok vizsgálata az adóhatóság gondatlan magatartása miatt hiúsult volna meg. Az elsőfokú ítélet jogszabályt nem sértett, ezért azt a Kúria a hatályában fenntartotta.³⁷

³⁷ Az adólevonási jog gyakorlásával összefüggésben – bár a Kúria ítéletében ez nem kap külön hangsúlyt – ez tehát azt is jelenti, hogy a számlának nemcsak az adólevonási jog gyakorlásakor kell rendelkezésre állnia; az adóalanyt iratmegőrzési kötelezettség terheli. Azon érvelés tehát, miszerint az adólevonási jog gyakorlásához a bizonylatok a joggyakorlás időpontjában rendelkezésre álltak, az iratok megőrzésének kötelezettsége alól nem adhat felmentést.

Összegzés

Jelen tanulmányom zárásaként ismételten szükségesnek tartom hangsúlyozni, hogy az adózói együttműködési kötelezettség komplexitásából fakadóan az adóellenőrzés során történő iratátadás szükséges, ugyanakkor korántsem elégséges feltétele a jogszabály szerinti rendeltetésszerű adózói joggyakorlásnak. Az iratok rendelkezésre bocsátása a törvényből eredő egyéb kötelezettségeket – az adóhatósággal való kapcsolatfelvétel, az adózónak vagy képviselőjének az idézésekre történő személyes megjelenés, nyilatkozattétel, a vizsgálatban való tényleges közreműködés – még nem pótolja. Bár az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettsége független az adózó aktív, avagy passzív magatartásától, az a körülmény, hogy az adózó – vagy képviselője – az adóhatóság előtt történő megjelenéstől sorozatban elzárkózik, az adóellenőrzés lefolytatásához szükséges iratokat nem biztosítja, szándéka a vizsgálat akadályozására irányul, részéről nagyfokú és félreérthetetlen érdektelenség mutatkozik, az Air. 8. §-a szerinti jóhiszemű eljárás követelményébe, valamint az együttműködési kötelezettség elvébe ütközik. Ennek minden következményét – mint abban a már részletezett ítélkezési gyakorlat is evidens – az adózónak kell viselnie.