

Tájékoztató az adózók és az adóhatóság jogairól és kötelezettségeiről az ellenőrzési eljárásban

Az adóhatóság adóztatási tevékenységének egyik legfontosabb része az ellenőrzés. Az adóhatósági ellenőrzés fő célja az adózással kapcsolatos jogszabályokban előírt kötelezettségek betartásának a vizsgálata, az adóbevétel megrövidítésének, a költségvetési támogatás, adó-visszaigénylés jogosulatlan igénybevételének a megakadályozása. Az ellenőrzés rendjét, az adózók és az adóhatóság jogait és kötelezettségeit az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) határozza meg.

Jelen tájékoztató az adóhatósági ellenőrzés, valamint az ezt követő hatósági eljárás főbb szabályait ismerteti folyamatában, az adózó és az adóhatóság jogai és kötelezettségei, valamint a jogkövetkezmények szempontjából. A tájékoztató célja, hogy segítséget nyújtson az adózóknak a jogaik és kötelezettségeik megismerésében, azok érvényesítésében, illetve teljesítésében.

A tájékoztató lezárásának időpontja 2010. február

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal

Tartalomjegyzék

(A bal egérgombbal a tartalomjegyzék megfelelő sorára kattintva a keresett szövegrész előhívható)

(A bal egérgombbal a tartalomjegyzék megfelelő sorára kattintva a keresett szövegrész előhívható).....	2
Az adózó jogai és kötelezettségei.....	3
Az adóhatóság jogai és kötelezettségei	5
I. Az ellenőrzés.....	7
Az ellenőrzés megindítása.....	7
<i>Előzetes értesítés, az értesítés mellőzése, az önellenőrzés tilalma</i>	7
<i>Ellenőrzés elhalasztásának (illetve az ellenőrzési cselekmények szünetelésének) a kérelme</i>	7
<i>A megbízólevél</i>	8
<i>A megbízólevél átvételének megtagadása</i>	8
<i>Az adóellenőr ellenőrzési jogosultságának igazolása</i>	8
Az ellenőrzés lefolytatása.....	9
<i>Képviselő</i>	9
<i>Jogi segítségnyújtás</i>	10
<i>Helyszíni ellenőrzés</i>	10
<i>Hivatali helyiségben történő ellenőrzés, az idézés</i>	11
<i>Az iratok, bizonylatok rendelkezésre bocsátása</i>	12
<i>Iratok pótlása, rendezése, javítása</i>	12
<i>Iratok bevonása</i>	13
<i>A tényállás tisztázása, bizonyítási eszközök</i>	13
<i>Iratbetekintés</i>	15
<i>Az adóhatóság által alkalmazható különleges intézkedések az ellenőrzési eljárásban</i>	15
<i>Határidők az ellenőrzési eljárásban</i>	17
<i>Az ellenőrzés határidejébe nem számító időtartamok</i>	18
<i>A határidő meghosszabbítása</i>	19
<i>Az ellenőrzési határidő túllépése</i>	19
Az ellenőrzés befejezése	20
<i>A jegyzőkönyv</i>	20
<i>Az ellenőrzés megállapításainak ismertetése, a jegyzőkönyv átadása</i>	20
<i>Az észrevételezési jog</i>	20
<i>Kiegészítő ellenőrzés, kiegészítő jegyzőkönyv</i>	21
II. Hatósági eljárás.....	21
<i>Utólagos adómegállapítás, a határozat meghozatalára nyitva álló határidő</i>	22
<i>Iratok kézbesítése, a kézbesítés megtagadása, irat nem keresése a postán</i>	22
<i>A kézbesítési vélelem megdöntése</i>	23
<i>Jogorvoslatok</i>	24
<i>A határozat (végzés) módosítása és visszavonása</i>	24
<i>Fellebbezés</i>	25
<i>Felügyeleti intézkedés</i>	27
<i>Súlyosítási tilalom a hatósági eljárásban</i>	29
<i>Adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata</i>	30
<i>Ismételt ellenőrzés kérelme</i>	30

Az adózó jogai és kötelezettségei

(A bal egérgombbal a kiválasztott jogra/kötelezettségre kattintva a keresett rész előhívható)

Adózó

Jogai

- Ellenőrzés elhalasztására és az ellenőrzési cselekmények szünetelésére vonatkozó kérelem előterjesztése (csak magánszemély)
- Meggyőződés az ellenőrzést végző személyazonosságáról és megbízásáról
- Jelenlét az ellenőrzési cselekményeknél
- Iratok pótlása, javítása
- Képviselet igénybevétele
- Jogi segítségnyújtás igénybevétele
- Mulasztás igazolási kérelemmel igazolása
- Átvizsgálást, lefoglalást elrendelő végzések, ezeket érintő intézkedések ellen panasz benyújtása
- Kapcsolódó vizsgálat eredményének megismerése
- Iratbetekintés
- Kifogás az ellenőrzési határidő túllépése esetén
- Bizonyítási indítvány előterjesztése
- Megállapításokkal kapcsolatosan felvilágosítás kérése
- Jegyzőkönyv megismerése
- Észrevétel a jegyzőkönyv megállapításaira
- Kézbesítési vélelem megdöntése

Kötelezettségei

- Együttműködés
- Ellenőrzés feltételeinek biztosítása a helyszíni ellenőrzés alkalmával
- Felhívásra idegen nyelvű számla, bizonylat hiteles magyar nyelvű fordításának szolgáltatása
- Iratok, adatok rendelkezésre bocsátása
- Ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerésének biztosítása
- Meghatározott esetben bizonyítási kötelezettség
- Idézésre megjelenés
- Fellebbezés illetékének megfizetése
- Felügyeleti intézkedés iránti kérelem illetékének megfizetése
- Adómentesség, adókedvezmény okirattal, vagy más megfelelő módon való bizonyítása

iránti kérelem

- Fellebbezés benyújtása
- Felügyeleti intézkedés kezdeményezése
- Fellebbezési jogról való lemondás
- Adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálatának kezdeményezése
- Ismételt ellenőrzés kezdeményezése

Az adóhatóság jogai és kötelezettségei

(A bal egérgombbal a kiválasztott jogra/kötelezettségre kattintva a keresett rész előhívható)

Adóhatóság

Jogai

- Adózó elővezetésének elrendelése
- Adózó iratainak bevonása
- Adózó iratai rendezésének, pótlásának, javításának engedélyezése
- Belépés üzleti, üzemi vagy az egyéb adóköteles tevékenység, vagyontárgy vagy jövedelem ellenőrzéséhez szükséges helyiségekbe
- A vállalkozási tevékenységgel összefüggő járművek, járművek rakományának, helyiségek, helyszín átvizsgálása
- Iratok, tárgyak, munkafolyamatok megvizsgálása
- Az adózótól, képviselőjétől, alkalmazottjától felvilágosítás, más személyektől nyilatkozat kérése
- Az adóköteles tevékenységben résztvevők személyazonosságának, részvételük jogcímének tisztázása
- Próbavásárlás, leltárfelvétel végzése
- [Próbagyártást elrendelése](#)
- [Kapcsolódó vizsgálat elrendelése](#)
- [Adózó iratbetekintési jogának korlátozása](#)
- [Magánszemély személyazonosság igazolására való felhívás](#)
- [Rendőri intézkedés kezdeményezése](#)

Kötelezettségei

- Megbízólevél egy példányának átadása
- Adóellenőr ellenőrzési jogosultságának igazolása
- [Ellenőrzés típusáról, tárgyról, várható időtartamáról tájékoztatás adása](#)
- [Az adózó gazdasági tevékenységét legkisebb mértékben korlátozó joggyakorlás](#)
- [A képviselő képviseleti jogosultságának vizsgálata](#)
- [Tényállás teljeskörű tisztázása és bizonyítása \(főszabály\)](#)
- [Tájékoztatás nyújtása ellenőrzés során tett megállapításokról](#)
- [Adózó által felajánlott bizonyíték visszautasításának indoklása](#)
- [Adózó javára szóló tények feltárása](#)
- [Ellenőrzés határidőben történő lezárása](#)
- [Ellenőrzésről készült jegyzőkönyv átadása](#)
- [Konkrét jogviszonynak a jogviszony alanyainál egyféleképpen való minősítése](#)
- [Adózó értesítése az ügyintézési határidő meghosszabbításáról](#)
- [Adózó értesítése a kapcsolódó vizsgálat kezdő és befejező](#)

- Átvizsgálás, lefoglalás, fuvarellenőrzés
 - Kiegészítő ellenőrzés lefolytatása
 - Határidő meghosszabbítása
 - Bizonyítás lefolytatása hatósági eljárásban is
 - Rövidített határozat hozatala
 - Határozat/végzés saját hatáskörben való módosítása
- időpontjáról
 - Adózó értesítése külföldi adóhatóság megkereséséről
 - Törvényben meghatározott esetekben határozat hozatala

I. Az ellenőrzés

Az ellenőrzés megindítása

Előzetes értesítés, az értesítés mellőzése, az önellenőrzés tilalma

Főszabály szerint az ellenőrzés az erről szóló *előzetes értesítés* kézbesítésétől kezdődik. Az értesítésből szerez tudomást az adózó arról, hogy az adóhatóság milyen típusú ellenőrzést, mely időszak és költségvetési kapcsolat tekintetében kíván folytatni nála. [Art. 93. § (1) bek.]

Az ellenőrzés megkezdésétől - előzetes értesítés esetén tehát ennek kézbesítésétől - beáll az önellenőrzési tilalom, vagyis ettől az időponttól kezdődően a vizsgálat alá vont adó és költségvetési támogatás - a vizsgált időszak tekintetében - nem helyesbíthető. [Art. 49. § (2) bek.]

Az adóhatóság mellőzheti az adózó előzetes értesítését, ha fennáll a veszélye annak, hogy a vizsgálat alá vont bizonylatokat, könyveket, nyilvántartásokat, egyéb iratokat megsemmisítik, vagy az üzleti tevékenység körülményeit megváltoztatják. [Art. 96. § (1) bek.]

Ebben az esetben az ellenőrzés a *megbízólevél* egy példányának *átadásával* vagy az *általános megbízólevél bemutatásával* kezdődik. Ilyenkor ezzel az időponttal áll be az önellenőrzési tilalom. [Art. 93. § (1) bek.]

Egyszerűsített ellenőrzésnél - amikor is az adóhatóság az adókötelezettség teljesítését a rendelkezésre álló adatok és a benyújtott adóbevallás egybevetésével ellenőrzi - az adóhatóság az ellenőrzés megkezdésével egyidejűleg a megbízólevél egy példányának megküldésével értesíti az adózót. [Art. 93. § (1) bek.]

Ellenőrzés elhalasztásának (illetve az ellenőrzési cselekmények szünetelésének) a kérelme

Az Art. *kizárólag a magánszemély* (ideértve az egyéni vállalkozót is) számára biztosítja annak lehetőségét, hogy amennyiben jogainak gyakorlásában akadályozott - az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló, az adatok gyűjtését célzó, illetőleg az egyszerűsített ellenőrzés kivételével - kérheti az akadály megszűnéséig, de legfeljebb 60 napig az ellenőrzés megkezdésének elhalasztását, vagy az ellenőrzési cselekmények szüneteltetését. Az adóhatóság az adózó kérelmében foglalt indokok alapján mérlegeli, hogy indokolt-e az ellenőrzés megkezdésének elhalasztása, vagy az ellenőrzési cselekmények szüneteltetése (pl. az adózó hosszú gyógykezelése miatt). Abban az esetben, ha engedélyezi, úgy az ellenőrzés szünetelése az ellenőrzés időtartamába nem számít bele. [Art. 100. § (2) bek.]

A megbízólevél

A *megbízólevél* igazolja a szolgálati igazolvánnyal rendelkező adóellenőr jogosultságát a konkrét vizsgálat elvégzésére. A megbízólevél *tartalmazza* az ellenőrzést végző adóellenőr nevét, illetőleg, hogy mely adózónál, mely adókötelezettségek, milyen időszakok tekintetében, milyen ellenőrzési típus keretében vizsgálhatók. A megbízólevelet az adóellenőr az ellenőrzés tényleges megkezdésekor (kivéve a próbavásárlást) bemutatja az adózónak. [Art. 93. § (6) bek.]

A megbízólevél speciális formája az ún. *általános megbízólevél*, amellyel rendelkező adóhatósági alkalmazott jogosult területi megkötés nélkül, előre meg nem határozott adózók (pl. utcai árusok) bizonyos típusú (egyes adókötelezettségek teljesítése, adatgyűjtésre irányuló) ellenőrzésére. Az általános megbízólevél *tartalmazza* az adóellenőr nevét, eljárási jogosultságát, nevesíti az ellenőrzés tárgyát, az elvégezhető eljárási cselekményt, valamint a megbízólevél érvényességének időtartamát, jellegéből adódóan azonban *nem tartalmazza* az ellenőrzött adózó azonosító adatait. [Art. 93. § (7)-(8) bek.]

A megbízólevél átvételének megtagadása

Tekintettel arra, hogy a megbízólevél átadásához különböző joghatások fűződnek (pl. egyes ellenőrzési típusoknál az önellenőrzés tilalmának a beállta), így a megbízólevél bemutatásának tényét az adózónak igazolnia kell. Ez az adózó szempontjából is garanciális jelentőségű (mivel pl. a megbízólevél átadásának napja az ellenőrzési határidő számításának kezdete), így a megbízólevél egy példányát az adózó részére át kell adni.

Nem akadály a ellenőrzés megkezdésének, ha az adózó vagy képviselője, meghatalmazottja, alkalmazottja a megbízólevél átvételét megtagadja. Ebben az esetben az ellenőrzés két hatósági tanú jelenlétében az erről szóló jegyzőkönyv felvételével és aláírásával kezdődik. [Art. 93. § (2) bek.]

Az adóellenőr ellenőrzési jogosultságának igazolása

Adóellenőrzésre csak az az adóellenőr jogosult, aki megbízólevéllel rendelkezik és magát szolgálati igazolvánnyal igazolja. Az adóhatóság hivatali helyiségében azonban az adóellenőr szolgálati igazolvány nélkül is lefolytathatja az ellenőrzést. Az adóellenőr az ellenőrzés megkezdését megelőzően erre történő külön felhívás nélkül is köteles magát és az ellenőrzési jogosultságát az e törvényben előírt módon igazolni, az adózót az ellenőrzés típusáról, tárgyáról és várható időtartamáról tájékoztatni. Próbavásárlás esetén az ellenőrzési jogosultságot a próbavásárlás befejezésekor kell igazolni. [Art. 93. § (3), (5) bek.]

Az adózó jogosult az ellenőrzést végző személyazonosságáról és megbízásáról meggyőződni. [Art. 100. § (1) bek. a) pontja]

Az ellenőrzés lefolytatása

Az ellenőrzést az adó és a költségvetési támogatás megállapításához való jog elévülési idején belül a *helyszínen* vagy az *adóhatóság hivatali helyiségében* kell lefolytatni.

Az adóellenőr – akár a helyszínen, akár a hivatali helyiségben végzi az ellenőrzést - az ellenőrzés során jogait oly módon köteles gyakorolni, hogy az az adózó gazdasági tevékenységét a lehető legkisebb mértékben korlátozza. [Art. 97. § (2) bek.]

Az adózó köteles az adóhatósággal az ellenőrzés során együttműködni, az ellenőrzés feltételeit a helyszíni ellenőrzés alkalmával biztosítani. Az adózó jogosult az ellenőrzési cselekményeknél jelen lenni és megfelelő képviseletről gondoskodni. [Art. 99. § (1) bek., 100. § (1) bek. b), c) pontja]

Képviselet

Az adózó az adóigazgatási eljárásban (az ellenőrzési, a hatósági és a végrehajtási szakaszban is) jogosult a megfelelő *képviseletről* gondoskodni. [Art. 100. § (1) bek. c) pontja]

A képviselet nem más, mint az adózó helyett, vagy mellett eljárási cselekmények végzése abból a célból, hogy az adózó jogai maradéktalanul érvényesüljenek. A képviselő elvégezheti mindazokat az eljárási cselekményeket, amelyek az adózót megilletik, vagy terhelik (pl. bizonyíték, jogorvoslati kérelem előterjesztése), részt vehet továbbá azokon az eljárási cselekményeken, melyeken az adózó jogosult, vagy köteles megjelenni. *Kivétel* ez alól, ha az adott eljárási cselekmény vonatkozásában a jogszabály megköveteli a személyes eljárást. Pl. idézés esetén, ha az adózó személyes meghallgatása szükséges, akkor *helyette* képviselő nem jelenhet meg és nem tehet nyilatkozatot.

A képviselő képviseleti jogosultságát az adóhatóság - figyelemmel az Art. adótitokra vonatkozó, valamint a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) szabályaira - minden esetben megvizsgálja. Így pl. a magánszemély adózó más nagykorú személy részére adott eseti meghatalmazásánál megvizsgálja, hogy a képviselőként eljáró személy az arra jogosulttól származó írásos - közokiratba, vagy teljes bizonyító erejű magánokiratba foglalt - meghatalmazással rendelkezik-e.

Az adózó olyan meghatalmazást, megbízást is adhat, amely a képviselőt nem csak egy adott ügyvel kapcsolatos eljárásra, vagy azon belül csak egyes cselekményekre elvégzésére jogosítja fel, hanem hosszabb távra, az ügyek, kötelezettségek

meghatározott csoportjában, csoportjaiban állandó jelleggel – visszavonásig - jogosítja képviselőre. Ez az állandó meghatalmazás (megbízás) intézménye.

Az adóigazgatási eljárásban keletkezett iratokat, ha az adózónak törvényes képviselője, ügygondnoka, vagy írásban meghatalmazott képviselője van, ezek részére kell kézbesíteni. A személyes megjelenésre szóló idézés kézbesítése azonban a megidézett részére történik, képviselőjének egyidejű értesítésével. [Ket. 40. § (7) bek.]

Az adóhatóság előtti képviselőről részletesen rendelkezik az APEH Elnökének mindenkor hatályos irányelve.

Jogi segítségnyújtás

Az állam meghatározott feltételek fennállása esetén a természetes személy adózók részére, ha kötelezettséget keletkeztető közigazgatási eljárásban vesznek részt, jogi segítő igénybevételének jogát biztosítja. A jogi segítő az adózó számára az eljárási jogainak, kötelességeinek megismeréséhez jogi tanácsot ad vagy jognyilatkozat megtétele érdekében beadványt készít. A jogi segítségnyújtás igénybevételének lehetőségéről az adóhatóság a természetes személy ügyfelet a Ket. 5. § (2) bekezdése értelmében tájékoztatja.

A jogi segítségnyújtásról szóló 2003. évi LXXX. törvény részletesen rendelkezik a jogi segítségnyújtás igénybevételének feltételeiről (pl. milyen állampolgároknak biztosítható, ki minősül rászorulóknak, milyen ügyekben nem lehet igénybe venni a jogi segítségnyújtást, stb.).

Helyszíni ellenőrzés

A helyszíni ellenőrzést önálló tevékenységet folytató adózónál a *tevékenysége idején* (munkaidőben) lehet lefolytatni. Így pl. az éjszaka nyitva tartó vendéglátó egységeknél a vállalkozók ellenőrzése ehhez az időponthoz igazodik.

Más személynél (magánszemélyeknél) *napközben 8-20 óra között* lehet lefolytatni a helyszíni ellenőrzést.

Az adóhatóság ezektől az időpontoktól az adózó kérelmére térhet el.

[Art. 94. § (2) bek.]

A helyszíni ellenőrzést az adóellenőr csak akkor kezdheti meg, ha az adózó vagy annak képviselője, meghatalmazottja, ezek hiányában két hatósági tanú jelen van. Az adatgyűjtésre irányuló ellenőrzés azonban akkor is megkezdhető, ha az adózó alkalmazottja, próbavásárlás esetén pedig az értékesítésben közreműködő személy van jelen. [Art. 93. § (4) bek.]

Az adózó köteles az ellenőrzés feltételeit a helyszíni ellenőrzés alkalmával biztosítani. A helyszíni ellenőrzés része az adózó székhelyén, telephelyén kívül tárolt, illetve

őrzött eszközök, iratok vizsgálata is. Ha az adózó a vállalkozási tevékenységéhez *más személy ingatlanát veszi igénybe*, az ingatlan tulajdonosa köteles túrni az adóhatóság helyszíni ellenőrzését. [Art. 94. § (2) bek., 98. § (2) bek., 99. § (1) bek.]

A vállalkozási tevékenységet nem folytató *magánszemély lakásában* az adóhatóság három esetben végezhet ellenőrzést, mégpedig ha az adókötelezettség a lakással, mint vagyontárggyal kapcsolatos, vagy az adózó jövedelme a lakás hasznosításából származik, illetve valószínűsíthető, hogy a lakásban vállalkozói igazolványhoz kötött tevékenységet bejelentés nélkül végeznek. [Art. 98. § (3) bek.]

Hivatali helyiségben történő ellenőrzés, az idézés

A hatóság hivatali helyiségében az ellenőrzést a hivatali időben kell megtartani. A hivatali időt úgy kell megállapítani, hogy az az adózó meghallgatására annak munkaidején kívül is alkalmas adjon. [Art. 94. § (3) bek.]

A hivatali helyiségben történő ellenőrzésre az adózót az adóhatóság nap és óra feltüntetésével idézi.

Idézni azt a személyt lehet, akinek személyes meghallgatása az eljárás során szükséges (így az adózón kívül lehet idézni pl. a tanút, stb.). a meghallgatásra az adóhatóság székhelyén, vagy az idézett személy székhelyéhez, telephelyéhez, lakóhelyéhez legközelebb eső hivatali helyiségben kerülhet sor. Az idézést főszabály szerint az adóhatóságnak úgy kell közölnie, hogy a megidézett a meghallgatást megelőzően legalább öt munkanappal megkapja. Az idézésben meg kell jelölni, hogy az adóhatóság az idézett személyt milyen ügyben és milyen minőségben (ügyfélként, tanúként) kívánja meghallgatni. Az idézett személyt figyelmeztetni kell a megjelenés elmulasztásának következményeire. [Art. 122. §, Ket. 46. §]

Az idézett személy köteles az idézésnek eleget tenni. Ha az adózó a megjelölt időben nem tud megjelenni, erről az adóhatóságot - az együttműködési kötelezettségéből eredően - előzetesen értesítenie kell. Ha az idézésben megjelölt határnapon nem jelent meg, úgy a mulasztását utólag – az elmulasztott határnaptól számított nyolc napon belül - igazolási kérelemmel kimentheti. Ha a mulasztása később jutott tudomására, a határidő a tudomásra jutástól, akadályoztatás esetén az akadály megszűnésének napjától kezdődik. Az elmulasztott határnaptól számított hat hónapon túl azonban igazolási kérelmet nem lehet előterjeszteni. [Ket. 48. § (1) bek., Art. 5/A. § (3) bek. i) pont]

Amennyiben az adózó az idézésre nem jelent meg és igazolási kérelemmel nem mentette ki a mulasztását, úgy az elővezetése rendelhető el, illetve ha a megjelenési kötelezettsége elmulasztásával az ellenőrzést akadályozza, úgy az Art. 172. § (1) bekezdés l) pontja szerint mulasztási bírsággal is sújtható. [Art. 102. § (1) bek.]

Az iratok, bizonylatok rendelkezésre bocsátása

Az ellenőrzést az adóhatóság az adó, a költségvetési támogatás alapjának, összegének megállapításához szükséges *iratok, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások* - ideértve az elektronikus úton tárolt adatokat is -, *számítások és egyéb tények, adatok, körülmények* megvizsgálásával folytatja le. [Art. 95. § (1) bek.]

Amennyiben az ellenőrzés lefolytatásához szükséges számla (egyszerűsített számla), illetőleg bizonylat idegen nyelven áll rendelkezésre, és az adójogi tényállás tisztázása másként nem lehetséges, az adózó köteles felhívásra annak hiteles magyar nyelvű fordítását az adóhatóság részére átadni. Ha az adózó a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló külön jogszabály szerinti nyilvántartást, illetve az azt alátámasztó dokumentációkat nem magyar nyelven készíti el, és az adójogi tényállás tisztázása másként nem lehetséges, az adózó köteles a nyilvántartás (dokumentáció), vagy azok egy része magyar nyelvű szakfordítását az adóhatóság felhívására - a megjelölt határidőn belül - átadni. A felhívástól a kötelezettség teljesítéséig eltelt időtartamot az ellenőrzés határidejének számításánál figyelmen kívül kell hagyni.

[Art. 95. § (2) bek.]

Az adózó köteles az iratokat és az adózással összefüggő, elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátani. Az adóhatóság az internetes honlapján folyamatosan közzéteszi azt az adatformátumot, amelyben az adóalany az ellenőrzés során az elektronikus adathordozón tárolt adatokat rendelkezésre bocsátja. Amennyiben az adatformátum megváltozik, az adóhatóság köteles a változást megelőzően legalább 30 nappal az új adatformátumot közzétenni.

[Art. 95. § (3) bek., 175. § (14) bek.]

Az adózó köteles az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését biztosítani. Az adózó együttműködési kötelezettsége az ellenőrzés során kiterjed az alkalmazottjára is (pl. könyvelő, próbavásárlásnál az eladó), mivel az ellenőrzéshez szükséges felvilágosítást az adózó mellett az alkalmazottnak is meg kell adnia. [Art. 95. § (3) bek.]

Az adóhatóság azonban olyan plussz kötelezettséget nem állapíthat meg az adózónak, amelyet jogszabály nem tartalmaz. Így nem kötelezhető az adózó olyan nyilvántartás, összesítés (számítás) elkészítésére sem, amelyet jogszabály nem ír elő. [Art. 95. § (3) bek.]

Iratok pótlása, rendezése, javítása

Ha az adózó iratai hiányosak vagy rendezetlenek, illetve nyilvántartásai pontatlanok vagy hiányosak és így az adókötelezettség megállapítására alkalmatlanok, az adóhatóság megfelelő határidő tűzésével *engedélyezi*, hogy az adózó iratait,

nyilvántartásait a jogszabályokban foglalt előírásoknak megfelelően rendezze, pótolja, illetőleg javítsa. Ha az ellenőrzés során az adóhatóság az iratok rendezetlenségét, stb. és ezáltal az ellenőrzésre való alkalmatlanságát észleli, akkor hivatalból is engedélyezheti a rendezést, pótlást, javítást. Az engedélyezésről az adóhatóság végzésben dönt. Az iratok rendezésére biztosított határidő az ellenőrzés határidejébe nem számít bele. [Art. 95. § (4) bek.]

Iratok bevonása

Az iratokat az adóhatóság két okból vonhatja be.

Egyrészt abban az esetben, ha az adóhatóság mellőzte az adózó előzetes értesítését, mert fennállt a veszélye a bizonylatok, stb. megsemmisítésének, vagy az üzleti tevékenység körülményeinek megváltoztatásának. Ekkor a helyszínen talált körülményeket az adóhatóság jegyzőkönyvben rögzíti, illetve a bizonylatokat, könyveket, nyilvántartásokat és egyéb iratokat átvételi elismervény ellenében, szükség szerint másolat hátrahagyásával bevonja. Az átvételi elismervényen a bevont iratokat az azonosításukra alkalmas módon tüntetni fel. [Art. 96. § (1), (2) bek.]

Az iratok a hivatali helyiségben történő tanulmányozás végett más esetben is bevonhatók. Így pl. ha nem a helyszínen, hanem az adóhatóság hivatalos helyiségében történik a vizsgálat, úgy az adózónak az összes szükséges bizonylatot, nyilvántartást az adóellenőrök részére át kell adni. Ilyen esetekben azonban az iratok 60 napon túl csak az adóhatóság vezetőjének engedélyével és az adózó egyidejű értesítésével tarthatók az adóhatóságnál. [Art. 96. § (3) bek.]

A tényállás tisztázása, bizonyítási eszközök

Az adóellenőr az ellenőrzés során köteles a tényállást teljeskörűen tisztázni, a feltárt tényeket, körülményeket, adatokat értékelni, az adózót, képviselőjét, meghatalmazottját, alkalmazottját az ellenőrzés során tett megállapításairól tájékoztatni. A tényállás tisztázásában az adózó köteles együttműködni, bizonyítást kezdeményezhet. Az adózó által felajánlott bizonyítékokat az adóellenőr megvizsgálja és ha azokat visszautasítja, úgy előzetesen szóban, majd az ellenőrzésről szóló jegyzőkönyvben írásban is indokolnia kell, hogy miért nem tartotta azt elfogadhatónak. [Art. 97. § (3) bek.]

Főszabály szerint tehát az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, de a törvényben meghatározott esetekben a *bizonyítási teher megfordul*, vagyis a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Ilyen eset pl. amikor a becslés alapján számított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal bizonyíthatja [Art. 108. § (9) bek.], illetve ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal, vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani. [Art. 99. § (2) bek.]

Az adóhatóság a tényállás tisztázása során az *adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni*. Az adózót védő szabály, hogy a nem bizonyított tény, körülmény az adózó terhére nem értékelhető. Kivétel ez alól a becslési eljárás, mivel itt a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját a törvény értelmében *valószínűsíti* az adóhatóság.

Az adóigazgatási eljárásban a szabad bizonyítás elve érvényesül. Ez azt jelenti, hogy egyrészt az alkalmazható bizonyítási eszközök teljes köre nincs meghatározva, vagyis bizonyíték lehet bármi, ami az adott esetben a releváns tényt bizonyítja. Másrészt azt is jelenti, hogy az adóhatóság a bizonyítékokat szabadon - egyenként és összességében - értékeli és ezek alapján határozza meg a tényállást.

Bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, a próbavásárlás, a próbagyártás, a helyszíni leltározás, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó adat. [Art. 97. § (5) bek.]

Az adóellenőr az ellenőrzés során széleskörű bizonyítást folytat le. Az ellenőrzött adózó tevékenységétől függően olykor elegendő a bizonylatok, nyilvántartások vizsgálata, de sok esetben csak más eljárási cselekmények elvégzésével lehet az ellenőrzést lefolytatni, illetve a megállapításokat alátámasztani. Az Art. ezért széleskörű, de nem tételesen meghatározott eljárási cselekmények lehetőségét biztosítja az adóellenőr részére. Így az adóellenőr az ellenőrzés során:

- üzleti, üzemi vagy az egyéb adóköteles tevékenység, vagyontárgy vagy jövedelem ellenőrzéséhez szükséges helyiségekbe beléphet,
- a vállalkozási tevékenységgel összefüggő járműveket, járművek rakományát, helyiségeket, helyszínt átvizsgálhat,
- iratokat, tárgyakat, munkafolyamatokat vizsgálhat meg,
- az adózótól, képviselőjétől, alkalmazottjától felvilágosítást, más személyektől nyilatkozatot kérhet,
- tisztázhatja az adóköteles tevékenységben résztvevők személyazonosságát, részvételük jogcímét,
- próbavásárlást, leltárfelvételt végezhet,
- próbagyártást rendelhet el,
- az adózóval szerződéses kapcsolatban álló más adózónál kapcsolódó vizsgálatot végezhet,
- más, a tényállás tisztázásához szükséges bizonyítást folytathat le. [Art. 98. § (1) bek.]

Az adózónak joga van a megállapításokkal kapcsolatban felvilágosítást kérni, azokra észrevételt tenni és bizonyítási indítványokat előterjeszteni. [Art. 100. § (3) bek.]

Ha az adóhatóság a vizsgálat megállapításait más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményével támasztja alá, az erről szóló jegyzőkönyvnek, illetőleg határozatnak az adózót érintő részét az adózóval részletesen ismertetnie kell. [Art. 100. § (4) bek.]

Iratbetekintés

Az adózót az egész eljárás alatt megilleti az irat-betekintési jog, vagyis az ellenőrzés során keletkezett iratokat megtekintheti. Minden olyan iratba betekinthez, arról másolatot készíthet vagy kérhet, amely jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükséges. (Az adózó mellett az Art. 35. § (2) bekezdése szerinti, az adó megfizetésére kötelezett személy is jogosult az adózásra vonatkozó iratok megismerésére.) Az adóhatóság által készített másolat után az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) mellékletének IV/1. pontja szerint illetéket kell fizetni. [Art. 12. § (1) bek., 100. § (3) bek.]

Az irat-betekintési jog azonban nem korlátlan. Korlátozható az iratbetekintés az adatszolgáltatásra vonatkozó iratok tekintetében az ellenőrzés megkezdéséig, ha valószínűsíthető, hogy azok tartalmának megismerése a későbbi ellenőrzést megghiúsítaná. Az iratbetekintés korlátozásáról az adóhatóság végzéssel dönt. A végzéssel szemben az Art. 136. § (3) bekezdés e) pontja szerint önálló fellebbezéssel lehet élni. [Art. 12. § (2) bek.]

Nem tekinthet be az adózó

- az adóhatóság, illetőleg a felettes szerv döntés-előkészítéssel összefüggő belső levelezésébe,
- a határozat (végzés) tervezetébe,
- a tanú vagy az eljárásban részt vevő más személy természetes személyazonosító adatait tartalmazó jegyzőkönyvbe (iratba), ha az adóhatóság ezen adatokat zártan kezeli,
- betekintési engedély hiányában az államtitkot vagy szolgálati titkot tartalmazó iratba,
- az iratnak azon részébe, amelynek megismerése a más személyre vonatkozó, adótitkot érintő rendelkezésbe ütközik,
- törvény által védett egyéb adatot tartalmazó iratba, ha azt az érintett adat védelmét szabályozó törvény kizárja. [Art. 12. § (3) bek.]

Az adóhatóság által alkalmazható különleges intézkedések az ellenőrzési eljárásban

Az adóhatóság az ellenőrzése során, úgynevezett különleges intézkedéseket is alkalmazhat. Ezek:

- a személyazonosság igazolására való felhívás,
- elővezetés elrendelése,
- rendőri intézkedés kezdeményezése,
- átvizsgálás, lefoglalás, fuvarellenőrzés.

Személyazonosság igazolására való felhívás

Az adóhatóság az Art-ban előírt feladatainak teljesítése érdekében jogosult a magánszemélyt személyazonosságának igazolására felhívni akkor, ha a körülmények arra utalnak, hogy adóköteles tevékenységet folytat, vagy abban közreműködik.

Az igazoltatott köteles a személyazonosító adatait hitelt érdemlően igazolni. A személyazonosság igazolására elsősorban a személyi igazolvány szolgál, elfogadható továbbá minden olyan okmány, amelyből az igazoltatott kiléte hitelt érdemlően megállapítható. Az adóhatóság más jelen lévő, ismert személyazonosságú személy közlését is elfogadhatja igazolásként. Az igazoltatás megtagadása esetén a személyazonosság megállapítására az adóhatóság a rendőrség közreműködését veheti igénybe. Az igazoltatás csak a személyazonosság megállapításához szükséges ideig tarthat. Az igazoltatottal az igazoltatás során közölni kell annak okát. [Art. 101. §]

Elővezetés elrendelése

Ha az adózó, képviselője, alkalmazottja a személyes megjelenési kötelezettségének szabályszerű idézés ellenére nem tesz eleget, és távolmaradását megfelelően nem igazolja, az illetékes adóhatóság vezetője elrendelheti az elővezetését. Fontos kiemelni, hogy az adózó, képviselője, alkalmazottja esetében már az első szabályszerű idézés elmulasztása esetén lehetőség van az elővezetés elrendelésére. Az elővezetés foganatosításához az ügyész jóváhagyása szükséges. Az elővezetést a rendőrség a rá vonatkozó szabályok szerint foganatosítja (kíséréssel, vagy útbaindítással). Az elővezetés végrehajtásával, valamint a terhelt elfogatóparancs alapján történő elfogásával és előállításával felmerült költség mértékéről, valamint megtérítésének részletes szabályairól szóló 35/2008. (XII. 31.) IRM-PM együttes rendelet 2. § (1) bekezdése szerint az elővezetés költségének megtérítésére az elővezetést elrendelő végzésben megjelölt személyt kell kötelezni. [Art. 102. § (1) bek., Ket. 48. § (3) bek.]

Rendőri intézkedés kezdeményezése

Ha az adózó az ellenőrzést az adóellenőr veszélyeztetésével, fenyegetésével akadályozza, az adóhatóság a rendőrségről szóló törvény szerinti rendőri intézkedés megtételét kezdeményezheti. [Art. 102. § (3) bek.]

Átvizsgálás, lefoglalás, fuvarellenőrzés

Az állami adóhatóság, illetőleg a vámhatóság alkalmazásában álló adóellenőr jogosult a vállalkozási tevékenységgel összefüggésbe hozható helyszín, helyiség és jármű *átvizsgálására*, valamint a helyszínen talált jármű *rakományának ellenőrzésére*, ha az adózó, képviselője, megbízottja, alkalmazottja nyilatkozatai, nyilvántartásai vagy más

azonosított és ellenőrzött forrásból származó adatok alapján megalapozottan feltehető, hogy az adózó a bevallási, bizonylatkiállítási és megőrzési, nyilvántartás vezetési (könyvvezetési) kötelezettségei teljesítésének szempontjából jelentős tárgyi bizonyítási eszközt elrejt, megsemmisít, illetőleg a vállalkozás valós körülményeit leplezi. Ez a rendelkezés azonban lakás átvizsgálására csak abban az esetben alkalmazható, ha a lakás valamely helyisége a vállalkozási tevékenység helyszíne.

Az átvizsgálást az ellenőrzést végző adóhatóság rendeli el. Az átvizsgálás lefolytatásához az ügyész előzetes jóváhagyása szükséges, kivéve, ha alapos okkal feltehető, hogy az átvizsgálás késedelmes lefolytatása az ellenőrzés céljának meghiúsulását eredményezné. Előzetes ügyészi jóváhagyás nélkül lefolytatott átvizsgálás esetén az adóhatóság az átvizsgálást elrendelő végzés, valamint az arról készített jegyzőkönyv másolati példányának megküldésével utólag értesíti az ügyészséget a foganatosított intézkedésről.

Az adóhatóság az átvizsgálásról, a fuvarellenőrzésről, illetve a lefoglalásról jegyzőkönyvet vesz fel. A jegyzőkönyv tartalmazza a lefoglalt dolog azonosításához szükséges adatokat, az intézkedés foganatosítását, az intézkedés során megállapított tényeket, illetőleg a hatósági tanúk azonosításához szükséges adatokat.

Az adóhatóság a lefoglalt dolgot elszállítja és megőrzi, vagy ha ez aránytalanul magas költségekkel járna, a dolgot az adózó őrizetében hagyja a használat és az elidegenítés jogának megtiltásával.

Az adózó vagy képviselője a nála lefoglalt iratokba betekinthez, kérésére azokról az adóhatóság másolatot készít.

Ha a lefoglalás szükségessége megszűnt, a lefoglalást meg kell szüntetni, és a lefoglalt dolgot - ha törvény másként nem rendelkezik - annak kell visszaadni, akitől (amelytől) azt lefoglalták. Ha a dolgot nem lehet visszaadni, mert arra az adózó nem tart igényt, azt az adóhatóság az adóvégrehajtás szabályai szerint értékesíti, ennek meghiúsulása esetén megsemmisíti.

Az átvizsgálást, lefoglalást elrendelő végzések, ezeket érintő intézkedések ellen jogszabálysértésre hivatkozással az adózó az intézkedéstől, illetve a végzés közlésétől számított 8 napon belül - az ügyész által előzetesen jóváhagyott, átvizsgálást elrendelő végzés kivételével - panasszal élhet. A panaszt az adóhatóság felettes szerve a benyújtástól számított 15 napon belül elbírálja. A panasznak az intézkedés végrehajtására nincs halasztó hatálya. [Art. 103. §]

Határidők az ellenőrzési eljárásban

Az adózók jogbiztonsága és az adóigazgatási eljárások elhúzódásának megakadályozása érdekében az adóhatósági ellenőrzések lefolytatására nyitva álló határidőt, illetőleg az annak meghosszabbítására vonatkozó előírásokat az Art. részletesen szabályozza. Az adóhatóságnak az ellenőrzés vizsgálati programját oly módon kell meghatározni, hogy az ellenőrzésre előírt törvényi határidőt meg tudja tartani. [Art. 92. § (1) bek.]

Az ellenőrzés befejezésének határideje - beleértve az ellenőrzés megkezdésének és befejezésének napját - 30 nap. A határidő számításánál az ellenőrzés kezdő időpontja a megbízólevél átadásának napja. A bevallás utólagos ellenőrzését, illetőleg az ismételt ellenőrzést 90 napon belül kell az adóhatóságnak befejeznie. A legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező 3000 adózó utólagos ellenőrzésének, illetve felüellenőrzésének határideje 120 nap. Az állami garancia beváltásához kapcsolódó ellenőrzés határideje 90 nap, a központosított ellenőrzés határideje 120 nap.

[Art. 92. § (4)-(5) és (7)-(8) bek.]

A költségvetési támogatás kiutalását megelőző ellenőrzést a kiutalásra nyitva álló határidőn belül kell lefolytatni. A kiutalásra nyitva álló határidőről az Art. úgy rendelkezik, hogy a költségvetési támogatást az igény (bevallás) beérkezésének napjától, de legkorábban az esedékességtől számított 30 napon belül, a visszaigényelt általános forgalmi adót, ha annak összege az 500 ezer forintot meghaladja, 45 napon belül kell kiutalni. [Art. 92. § (6) bek., 37. § (4) bek.]

Az ellenőrzés határidejébe nem számító időtartamok

Ha az ellenőrzés során az adóhatóság más adózóra kiterjedően kapcsolódó vizsgálat lefolytatását rendeli el, a kapcsolódó vizsgálat időtartama az ellenőrzés határidejébe nem számít bele és az adóhatóság a kapcsolódó vizsgálat időtartama alatt az ellenőrzést a kapcsolódó vizsgálatral nem érintett kérdésekben folytathatja. A kapcsolódó vizsgálat kezdő és befejező időpontjáról az adóhatóság az adózót értesíti. A kapcsolódó vizsgálatral egy tekintet alá esik az is, ha a tényállás tisztázásához más adózónál folyamatban lévő ellenőrzés eredményének ismerete szükséges. Ebben az esetben a kapcsolódó vizsgálat kezdő napjának a határidő szüneteléséről szóló értesítés postára adásának napját kell tekinteni. [Art. 92. § (9) bek.]

Ha az adóhatóság az adókötelezettség megállapításához szükséges tény vagy körülmény tisztázása érdekében a kettős adózás elkerüléséről szóló egyezmények, illetőleg az Európai Közösség adóügyi együttműködési szabályai alapján külföldi adóhatóságot keres meg, az értesítés postára adásától a külföldi adóhatóság válaszáig megérkezéséig eltelt időtartamot a megkereséssel érintett adó, illetőleg költségvetési támogatás tekintetében az ellenőrzés határidejének számításánál figyelmen kívül kell hagyni. Az adóhatóság az adózót a megkeresésről a megkereséssel egyidejűleg értesíti. [Art. 92. § (10) bek.]

Nem számít be az ellenőrzés határidejébe az iratok pótlására, rendezésére, javítására engedélyezett határidő tartama. [Art. 95. § (4) bek.]

Amennyiben az ellenőrzés lefolytatásához szükséges számla (egyszerűsített számla), illetőleg bizonylat idegen nyelven áll rendelkezésre, és az adójogi tényállás tisztázása másként nem lehetséges, az adózó köteles felhívásra annak hiteles magyar nyelvű fordítását az adóhatóság részére átadni. Ha az adózó a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló külön jogszabály szerinti nyilvántartást, illetve az azt alátámasztó dokumentációkat nem magyar

nyelven készíti el, és az adójogi tényállás tisztázása másként nem lehetséges, az adózó köteles a nyilvántartás (dokumentáció), vagy azok egy része magyar nyelvű szakfordítását az adóhatóság felhívására - a megjelölt határidőn belül - átadni. A felhívástól a kötelezettség teljesítéséig eltelt időtartamot az ellenőrzés határidejének számításánál figyelmen kívül kell hagyni.

[Art. 95. § (2) bek.]

Kizárólag a magánszemély (ideértve az egyéni vállalkozót is) adózónak joga van arra, hogy amennyiben jogainak gyakorlásában akadályozott - az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló, az adatok gyűjtését célzó, illetőleg az egyszerűsített ellenőrzés kivételével - kérheti az akadály megszűnéséig, de legfeljebb 60 napig az ellenőrzési cselekmények szüneteltetését. Az adóhatóság az adózó kérelmében foglalt indokok alapján mérlegeli, hogy indokolt-e az ellenőrzési cselekmények szüneteltetése (pl. az adózó hosszú gyógykezelése miatt). Abban az esetben, ha engedélyezi, úgy az ellenőrzés szünetelése az ellenőrzés időtartamába nem számít bele. [Art. 100. § (2) bek.]

A határidő meghosszabbítása

Az ellenőrzésre előírt határidőt az ellenőrzést végző adóhatóság indokolt kérelmére a felettes szerv egyszer, legfeljebb 90 napig terjedő időtartammal meghosszabbíthatja. A másodfokú adóhatóság felettes szerve az ellenőrzési határidőt rendkívüli körülmények által indokolt esetben egyszer további 90 napig terjedő időtartammal meghosszabbíthatja. Az állami adóhatóság vezetőjének, a vámhatóság vezetőjének indokolt kérelmére az adópolitikáért felelős miniszter az ellenőrzési határidőt egyszer, további 120 nappal meghosszabbíthatja. Az ellenőrzési határidő meghosszabbításáról a felettes adóhatóság végzésben dönt. [Art. 92. § (2), (11) bek.]

Az ellenőrzési határidő meghosszabbításának hiányában (vagyis ha a határidő meghosszabbítását az adóhatóság nem kérte, vagy a felettes szerv a kérelmet elutasította) az ellenőrzést az adóhatóságnak a törvényben előírt módon és határidőben kell lezárni. [Art. 92. § (3) bek.]

Az ellenőrzési határidő túllépése

Az adóhatóság az ellenőrzési határidő lejártát követően ellenőrzési cselekményeket nem végezhet, vagyis köteles az ellenőrzést lezárni, a jegyzőkönyvet a rendelkezésre álló adatok alapján elkészíteni. A határidő lejártát követően végzett eljárási cselekmények során beszerzett bizonyítékok nem használhatóak fel. [Art. 92. § (12) bek.]

Az adózó, ha megítélése szerint az ellenőrzés határidejének túllépése az adóhatóságnak felróható okból történik, a határidő lejártát követően *kifogással* fordulhat a felettes szervhez. A felettes szerv az adózó észrevételeinek figyelembevételével végzésben dönt az eljárási határidő meghosszabbításáról, vagy az eljáró adóhatóságot az ellenőrzés lezárására utasítja. [Art. 100. § (5) bek.]

Az ellenőrzés befejezése

A jegyzőkönyv

Az adóhatóság az ellenőrzés során tett megállapításait jegyzőkönyvbe foglalja. A jegyzőkönyv kötelező tartalmi elemeket (pl. az eljáró adóhatóság megnevezése, a jegyzőkönyv készítésének helye, ideje, stb.) és a konkrét ügy megállapításait tartalmazza. Az adókötelezettséget érintő tényeket pontonként rögzíti az adóhatóság, melyekben részletesen ismerteti a megállapítás alapjául szolgáló tényállást, a megsértett jogszabályt, a hiányosság fennállását bizonyító minden körülményt. Az adóhatóságnak akkor is jegyzőkönyvet kell készíteni, ha az ellenőrzés során az adózónál mindent rendben talált („nemleges megállapítás”). [Art. 104. § (1) bek.]

Az ellenőrzés megállapításainak ismertetése, a jegyzőkönyv átadása

Az ellenőrzés megállapítását az adóhatóság az adózóval, próbavásárlás esetén a jelenlévő alkalmazottal vagy az értékesítésben közreműködő személlyel *ismerteti*. Amennyiben az adóhatóság a próbavásárlás során jogszabálysértést nem tárt fel, úgy az e tényt 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*. [Art. 104. § (3) bek.]

Az ellenőrzés a jegyzőkönyv *átadásával* fejeződik be. Amennyiben a jegyzőkönyvet kézbesíteni kell, az ellenőrzés a postára adás napjával zárul. [Art. 104. § (1) bek.]

Az észrevételezési jog

Az adózónak joga van a jegyzőkönyv átadását, kézbesítését követő 15 napon belül észrevételt tenni. Az észrevételre nyitva álló határidő alatt az adóhatóság határozatot nem hozhat, hatósági intézkedést nem tehet. Az észrevétel vonatkozhat a jegyzőkönyv bármelyik pontjára, illetve a jegyzőkönyvben nem szereplő, de az adózó által fontosnak tartott tényre, körülményre. Az észrevételben célszerű megjelölni a kifogásolt megállapítást és azt, hogy a kifogás alapját mi képezi. [Art. 100. § (3) bek.]

Az észrevételt az adóhatóság nem hagyhatja figyelmen kívül. A határozatban az észrevétel minden egyes pontjára válaszolnia kell, pontosan megjelölve, hogy azok közül mit fogadott el, illetve melyeket utasította el. Az észrevétel elutasított pontjainál azt is meg kell indokolnia, hogy azt miért nem fogadta el.

Kiegészítő ellenőrzés, kiegészítő jegyzőkönyv

Ha az adózó észrevételei indokolják, vagy a határozat meghozatalához a tényállás tisztázása válik szükségessé, úgy az ellenőrzést legfeljebb az észrevétel kézbesítésétől, szóban előterjesztett észrevétel esetén annak jegyzőkönyvbe vételének napjától számított 15 napig lehet folytatni. Ilyen esetben kiegészítő jegyzőkönyvet kell készíteni. A kiegészítő ellenőrzésre nyitva álló határidőt a felettes szerv az ellenőrzést végző adóhatóság indokolt kérelmére egyszer, legfeljebb 15 nappal meghosszabbíthatja. A másodfokú adóhatóság felettes szerve az ellenőrzési határidőt rendkívüli körülmények által indokolt esetben egyszer további 15 nappal meghosszabbíthatja. Az adózó észrevételezési joga a kiegészítő jegyzőkönyvre is fennáll. [Art. 104. § (4) bek.]

II. Hatósági eljárás

Az utólagos, az ismételt, illetve az állami garancia beváltásához kapcsolódó ellenőrzés esetén az adóhatóság az ellenőrzés eredményétől függetlenül a megállapításokról határozatot hoz, vagyis megindítja a hatósági eljárást. Ez azt jelenti, hogy egyrészt a jegyzőkönyv átadásával megindul a hatósági eljárás, másrészt, ha minden ellenőrzés alá vont kötelezettséget rendben lévőnek talált az adóhatóság, akkor is határozatot hoz. Egyéb esetben a hatósági eljárást csak akkor kell megindítani, ha az adóhatóság valamilyen kötelezettség teljesítését írja elő, vagy jogkövetkezményt állapít meg. [Art. 105. §]

Az ellenőrzés megállapításairól szóló határozat meghozatala érdekében lefolytatott hatósági eljárás *hivatalból indul*. A hivatalból indult hatósági eljárás felfüggesztésének az adózó kérelmére nincs helye. Garanciális szabály, hogy az adóhatóság – ha a hatósági eljárást ellenőrzés előzte meg - a hatósági eljárásában az ellenőrzés során feltárt tényállást veszi alapul. Abban az esetben, ha az ellenőrzés a tényállást nem tisztázta kellően és a döntéshez szükséges, az adóhatóság a hatósági eljárásban az ellenőrzés során alkalmazható bizonyítást folytat le. Ez esetben az adóhatóság mindazokkal a bizonyítási eszközökkel élhet, amelyekkel az ellenőrzés során is. [Art. 121. §]

Az adóhatóság az adóügy érdemében határozattal, az eljárás során eldöntendő egyéb kérdésben végzéssel dönt. Az adóügy érdeméhez tartozik minden, az

adókötelezettséget érintő, az adózó, az adó megfizetésére kötelezett személy jogát, kötelezettségét megállapító döntés. [Art. 123. §]

Utólagos adómegállapítás, a határozat meghozatalára nyitva álló határidő

Az adóhatóság utólag állapítja meg az ellenőrzés során feltárt adókülönbözetet. Az utólagos adómegállapításban az adóhatóság utólag állapítja meg, hogy a bevallásban közölt adó (költségvetési támogatás) helyes-e, vagy pedig a közölt és a valóságos kötelezettség, jogosultság között különbség mutatkozik. Utólagos adómegállapításnak minősül az is, ha az adóhatóság még a kiutalás előtt állapítja meg a visszaigényelt (visszatéríteni kért) adó (költségvetési támogatás) és a valós adókötelezettség különbségét. Garanciális szabály, hogy az adókötelezettséget érintő jogviszony (szerződés, ügylet) alanyainak ellenőrzése során ugyanazon jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózónként eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során. [Art. 130. §]

A határozat meghozatalára nyitva álló határidő utólagos adómegállapítás esetén 60 nap. A határidő indokolt esetben egy alkalommal, legfeljebb 30 nappal meghosszabbítható. Erről az adózót értesíteni kell.

A hatósági eljárás *kezdő időpontjának* a jegyzőkönyv, kiegészítő jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének napját kell tekinteni. Amennyiben a jegyzőkönyvre az adózó észrevételt tesz, vagy más okból a tényállás további tisztázása válik szükségessé és az adóhatóság az ellenőrzést folytatja és kiegészítő jegyzőkönyvet készít, a hatósági eljárás kezdő időpontja a kiegészítő jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének időpontja. A hatósági eljárás *záró napja* az a nap, amelyen az adóhatóság a döntést meghozta. [Art. 128. § (1) bek., Art. 5/A. § (1) bek.]

Az adóhatóságnak lehetősége van arra, hogy bizonyos esetben úgynevezett „rövidített” határozati formát alkalmazzon. Ha ugyanis a nem magánszemély adózó az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyv megismerését és igazolt átvételét követően a törvényben előírt határidőn belül észrevételt nem tesz, az adóhatóságnak a határozat indokolásában elegendő a jegyzőkönyv megfelelő pontjaira utalni. Nem alkalmazható azonban ez a rendelkezés abban az esetben, ha az adó vagy a költségvetési támogatás alapját az adóhatóság becsléssel állapította meg. Nem lehet ilyen rövidített határozati formát alkalmaznia az adóhatóságnak akkor sem, ha az ellenőrzés magánszemélyt (egyéni vállalkozót) érint. [Art. 129. § (4) bek.]

Iratok kézbesítése, a kézbesítés megtagadása, irat nem keresése a postán

A határozatot jellemzően postai kézbesítéssel, esetleg hatóság kézbesítője útján, vagy személyes átadással közli az adóhatóság. Az adóigazgatási eljárás iratait az adózó, vagy ha képviselője van, akkor ennek részére kell kézbesíteni. Amennyiben a magánszemély adózó vagy más adózó képviselője ismeretlen helyen tartózkodik, az

adóhatóság az iratot a gyámhatóság által kirendelt ügygondnok részére kézbesíti. Ha pedig törvény egyidejűleg több adózó fizetési kötelezettségét írja elő, az adóhatóság az adómegállapításról szóló határozatot a közös képviselőnek, ennek hiányában valamennyi adózónak külön-külön kézbesíti. Adóügyben a hivatalos iratok elektronikus kézbesítéséről és az elektronikus térítvevényről szóló törvény rendelkezéseit azzal az eltéréssel kell alkalmazni, hogy az elektronikus úton kézbesített adóhatósági irat vonatkozásában a kézbesítési vélelem az iratnak az elektronikus kézbesítési tárhelyen történő ismételt elhelyezésétől számított ötödik napot követő munkanapon áll be.

[Art. 124. §]

A kézbesítést azonban sok esetben meghiúsítja a megfelelő levélszekrény hiánya, illetve, hogy az adózó a küldeményt nem keresi a postán, vagy egyenesen megtagadja annak átvételét. A jogok és jogos érdekek hatékony érvényesítése, s ebből következően a közigazgatás kiszámítható működése azt igényli, hogy kivételes esetekben a kézbesítés eredménytelensége esetén is feltételezni lehessen a hivatalos iratok közlését, illetve ezzel kapcsolatban azt, hogy a közölt határozatok jogerőssé válhattak. Ez pedig nem függhet adott esetben attól, hogy a határozat címzettje képes-e vagy hajlandó-e átvenni a határozatot. A kézbesítés megtörténteire vonatkozóan ezért a törvény úgynevezett kézbesítési vélelmet állít fel. E szerint az adóhatósági iratot kézbesítettnek kell tekinteni, ha a postai kézbesítés második megkísérlését követő öt munkanapon belül a címzett azt nem vette át, és a posta a rá vonatkozó szabályoknak megfelelően az iratot visszaküldte az adóhatóságnak. Az adóhatósági iratot a kézbesítés megkísérlésének napján akkor is kézbesítettnek kell tekinteni, ha a címzett az átvételt megtagadta, vagy a küldemény - a megfelelő levélszekrény hiánya miatt - a címzett számára kézbesíthetetlen. [Art. 124. § (1)-(2) bek.]

A kézbesítési vélelem megdöntése

Nem magánszemély adózó csak akkor terjeszthet elő kézbesítési vélelem megdöntése iránti kérelmet, ha a kézbesítési vélelem megállapítása a hivatalos iratok kézbesítésére vonatkozó jogszabályok megsértésével történt.

Magánszemély adózó vagy az eljárásban részt vevő más személy kézbesítési vélelem megdöntésére irányuló kérelmet akkor is előterjeszthet, ha önhibáján kívül nem szerzett tudomást a hivatalos irat kézbesítéséről (postai úton történő kézbesítés esetén az irat az adóhatósághoz "nem kereste" jelzéssel érkezett vissza).

Kézbesítési vélelem megdöntése iránti kérelmet az adózó vagy az eljárásban részt vevő más személy a kézbesítési vélelem beálltáról történő tudomásszerzéstől számított *tizenöt napon belül*, de legkésőbb a kézbesítési vélelem beálltától számított *hat hónapos jogvesztő határidőn belül* terjeszthet elő. Ha a kézbesítési vélelem következtében jogerőssé vált határozat alapján végrehajtási eljárás indul, a kézbesítési vélelem megdöntése iránti kérelem a végrehajtási eljárásról történő tudomásszerzéstől

számított tizenöt napon belül akkor is előterjeszthető, ha a kézbesítési vélelem beálltától számított hat hónap eltelt.

A kérelemben elő kell adni azokat a tényeket, illetve körülményeket, amelyek a kézbesítés szabálytalanságát igazolják, vagy az adózó részéről az önhiba hiányát valószínűsítik.

A kérelmet a kézbesítés tárgyát képező iratot kiadmányozó adóhatóság végzéssel bírálja el. Ha a kérelmet késedelmesen terjesztették elő, azt érdemi vizsgálat nélkül kell elutasítania az adóhatóságnak.

A kérelemnek az eljárás folytatására, illetve a végrehajtásra nincs halasztó hatálya. Az adóhatóság a végrehajtási eljárást kérelemre vagy hivatalból a kérelem jogerős elbírálásáig felfüggesztheti, ha a kérelemben előadott tények, körülmények annak elfogadását valószínűsítik.

Ha a kérelemnek az adóhatóság helyt ad, az adózó által kifogásolt kézbesítést követően tett intézkedéseket, illetve az eljárást a kézbesítési vélelem beálltának időpontjától a szükséges mértékben meg kell ismételni. [Art. 124/A. §]

Ha az adóhatóság az adót megállapító határozat kézbesítése tekintetében ad helyt a vélelem megdöntése iránti kérelemnek, nyugszik az adómegállapításhoz való jog elévülése a kézbesítési vélelem beálltától az annak megdöntésére irányuló kérelemnek helyt adó végzés jogerőre emelkedéséig. [Art. 164. § (9) bek.]

Jogorvoslatok

A határozat (végzés) módosítása és visszavonása

Ha az adóhatóság megállapítja, hogy a felettes szerv vagy a bíróság által még el nem bírált határozata (végzése) jogszabálysértő, a határozatát (végzését) az adózó terhére a határozat (végzés) jogerőre emelkedésétől számított egy éven belül, az adózó javára az adó megállapításához való jog elévüléséig módosítja vagy visszavonja. Jogszabálysértőnek minősül pl. az a határozat, amelynek kibocsátására az adóhatóságnak nem volt törvényes felhatalmazása, amely ellentétes az ügyben irányadó anyagi jogszabállyal, amelynek meghozatalakor vagy azt megelőzően lényeges, az ügy érdemi eldöntését befolyásoló eljárási jogszabálysértést követtek el, amely megalapozatlan.

Az Art. a határozat (végzés) adózó terhére történő módosítását csak a határozat jogerőre emelkedésétől számított egy éven belül engedi. Ez a korlátozás azonban nem érvényesül, ha

- a bíróság a büntetőügyben hozott jogerős ítéletével megállapította, hogy az adózó adókötelezettsége teljesítésével összefüggésben csalást, adócsalást, illetve munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalást követett el,
- a határozatot (végzést) hozó adóhatóság dolgozója a kötelességét a büntetőtörvénybe ütköző módon szegte meg úgy, hogy ez a határozat (végzés) meghozatalát befolyásolta, és ezt a bíróság büntetőügyben hozott jogerős ítélete megállapította,
- az adózó rosszhiszemű volt. A rosszhiszeműséget az adóhatóságnak kell bizonyítani.

Ha az adózó az adóhatóság határozatában (végzésében) foglalt fizetési kötelezettségét teljesítette és utóbb megállapítást nyer, hogy a határozat (végzés) jogszabálysértő, az adózónak visszatérítési igénye keletkezik. Ez vonatkozik arra az esetre, ha a jogszabálysértést a határozatot hozó saját hatáskörben, vagy a felettes szerv felügyeleti intézkedés keretében, vagy a bíróság közigazgatási perben állapította meg. Az adóhatóság a visszatérítendő összeg után a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet. [Art. 135. §]

Fellebbezés

Az adóhatóság előtti eljárásokban a legáltalánosabb jogorvoslati forma a fellebbezés. Az adózó az ügy érdemében hozott első fokú határozat ellen fellebbezhet. A határozathozatalt megelőző eljárás során hozott végzés csak a határozat ellen benyújtott fellebbezésben támadható meg, kivéve, ha az önálló fellebbezést törvény megengedi. [Art. 136. § (1)-(2) bek.]

Önálló fellebbezésnek van helye az első fokon hozott,

- a) az eljárást felfüggesztő,
- b) az eljárást megszüntető,
- c) a kérelmet érdemi vizsgálat nélkül elutasító,
- d) a bevallás, a bejelentés és a fellebbezés határidejének elmulasztásával kapcsolatban benyújtott igazolási kérelmet elutasító,
- e) az iratbetekintési jog korlátozását elrendelő,
- f) az adózó ismételt ellenőrzésre irányuló kérelmét elutasító,
- g) a visszatartási jog gyakorlásáról hozott,
- h) a végrehajtási kifogást elbíráló,
- i) az eljárási bírságot kiszabó,
- j) az eljárási költség viselésének kérdésében hozott, valamint
- k) a kézbesítési vélelem megdöntése tárgyában hozott elutasító végzés ellen. [Art. 136. § (3) bek.]

Fellebbezést elsődlegesen az adózó nyújthat be, de a fellebbezés joga megilleti azt is, akire a határozat rendelkezést tartalmaz (pl. az Art. 35. § (2) bekezdése szerinti adó megfizetésére kötelezett személyek).

A fellebbezés a törvényben nincs meghatározott okhoz, indokhoz kötve. Így a fellebbezés benyújtható a határozat jogellenessége, magalapozatlansága, eljárási szabálytalanság miatt. A fellebbezés indokolása nem kötelező. A fellebbezésben új tényekre és bizonyítékokra is lehet hivatkozni.

A fellebbezést a határozat (végzés) közlésétől számított 15 napon belül, utólagos adómegállapítás esetén 30 napon belül lehet előterjeszteni. A Ket-ben meghatározott határidő-számítás szabályai a fellebbezés benyújtásánál is érvényesülnek, mely szerint a határidőbe nem számít bele a közlésnek (kézbesítésnek) a napja. Ha pedig a fellebbezési határidő olyan napra esik, amelyen a hatóságnál a munka szünetel, a határidő a legközelebbi munkanapon jár le, vagyis a fellebbezés a következő napon még előterjeszthető. [Art. 136. § (4) bek., Ket. 65. § (1)-(3) bek.]

A fellebbezést annál az adóhatóságnál kell előterjeszteni, amely a megtámadott határozatot (végzést) hozta. A fellebbezési határidőt akkor is megtartottnak kell tekinteni, ha a határidőben benyújtott fellebbezés iránti kérelmet nem a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező szervnél terjesztették elő. [Art. 137. § (1) bek.]

A fellebbezéssel megtámadott döntést hozó adóhatóságnak a fellebbezést az ügy összes iratával a fellebbezés beérkezésének napjától számított 15 napon belül fel kell terjeszteni a felettes szervhez, kivéve, ha az adóhatóság a megtámadott határozatot (végzést) visszavonja, illetőleg a fellebbezésnek megfelelően módosítja, kijavítja vagy kiegészíti. A felterjesztés során az elsőfokú adóhatóság az ügy eldöntéséhez szükséges mértékben ismerteti a fellebbezésről kialakított álláspontját. [Art. 137. § (2) bek.]

A felettes szerv a fellebbezéssel megtámadott határozatot (végzést) és az azt megelőző eljárást megvizsgálja, tekintet nélkül arra, hogy ki és milyen okból fellebbezett. A határozat ellen irányuló fellebbezést határozattal, a végzés ellen irányuló fellebbezést végzéssel kell elbírálni. A másodfokú döntés meghozatalára nyitva álló határidő a Ket. általános szabályai szerint 30 nap. Az utólagos adómegállapítás során hozott határozat ellen benyújtott fellebbezés esetén azonban a határozat meghozatalára nyitva álló határidő 60 nap. Az ügyintézési határidő meghosszabbítására a másodfokú eljárásban is lehetőség van, azt indokolt esetben egy alkalommal, legfeljebb 30 nappal lehet meghosszabbítani. Erről az adózót értesíteni kell. [Art. 138. § (1) bek., Art. 5/A. § (1) bekezdés]

A vizsgálat eredményeként az adóhatóság a határozatot (végzést) helybenhagyja, megváltoztatja vagy megsemmisíti. A felettes szerv, ha a határozat (végzés) hozatalához nincs elég adat, vagy a tényállás további tisztázása szükséges, a határozat (végzés) megsemmisítése mellett az ügyben első fokon eljáró közigazgatási szervet új eljárásra utasíthatja, vagy a tényállás kiegészítése iránt maga intézkedik. Új eljárásra utasítás esetén a felettes szerv határozatában meghatározza az új eljárásban vizsgálandó körülményeket, illetőleg az adót, költségvetési támogatást és bevallási időszakot, melyre az új eljárás kiterjed. Az adóhatóság a felettes szerve vagy a bíróság által elrendelt új eljárásban kizárólag az új eljárás elrendelésére okot adó körülményeket, illetőleg az ezekkel összefüggő tényállási elemeket vizsgálhatja. [Art. 138. § (2) bek., 140. § (2) bek.]

Az adóellenőrzések gyakran több adómegállapítási időszakot és több adó – és támogatásnemet érintenek. Amennyiben a jogorvoslati kérelemmel megtámadott határozat részben jogszabálysértő és ezért új eljárásra utasításnak van helye, a jogorvoslati kérelmet elbíráló felettes szerv - amennyiben az ügy körülményei ezt

lehetővé teszik - csak a jogszabálysértő megállapítások tekintetében rendeli el az új eljárást, egyebekben a határozatot helybenhagyja vagy megváltoztatja. Ez utóbbi - vagyis a helyben hagyott, illetve megváltoztatott - megállapítások a közléssel jogerőssé válnak. Ez az ún. részjogerő intézménye.[Art. 140. §(1) bek.]

A fellebbezésre jogosult a fellebbezési határidőn belül a fellebbezési jogáról lemondhat. A fellebbezési jogról való lemondást tartalmazó nyilatkozat nem vonható vissza. [Art. 136. § (5) bek.] Az ügyfél a már benyújtott fellebbezését visszavonhatja. Ebben az esetben – kivéve akkor, ha az eljárást hivatalból is folytatni kell – a hatóság az eljárást megszünteti.

Az adóhatóság az elkésett fellebbezést felügyeleti intézkedés iránti kérelemként bírálja el. [Art. 136. § (6) bek.]

A fellebbezés illetékköteles. A fellebbezés illetéke a fellebbezéssel érintett, vagy vitatott összeg minden megkezdett 10 000 forintja után 400 forint, de legalább 5 000 forint, legfeljebb 500 000 forint. Ha a fellebbezési eljárás tárgyának értéke pénzben nem állapítható meg, a fellebbezés illetéke 5 000 forint. [Itv. 29. § (2) bek.]

Végzés elleni fellebbezésért - ha e törvény másként nem rendelkezik - 3000 forint illetéket kell fizetni. Ha a végzés csak az eljárást lezáró határozat elleni fellebbezéssel együtt támadható meg, és az ügyfél a végzés felülvizsgálatát is kéri, akkor csak a határozat elleni fellebbezés illetékét kell megfizetni. [Itv. 29. § (4) bek.]

Az illeték megfizetésének szabályairól iránymutatást ad az egyes illetékszabályoknak az állami adóhatóság eljárása során való alkalmazásáról szóló mindenkor hatályos APEH irányelv.

A fellebbezési eljárás során hozott határozatot (végzést) a fellebbezővel és mindazokkal, akikkel az elsőfokú határozatot (végzést) közölték, az első fokon eljáró adóhatóság útján írásban kell közölni. [Art. 139. §]

Felügyeleti intézkedés

A felettes adóhatóság, illetve az adópolitikáért felelős miniszter (pénzügyminiszter) kérelemre vagy hivatalból felügyeleti intézkedést tesz, ha az ügyben eljáró adóhatóság határozata, önálló fellebbezéssel megtámadható végzése (intézkedése) jogszabálysértő, vagy a határozat, az önálló fellebbezéssel megtámadható végzés meghozatalára (intézkedésre) jogszabálysértő módon nem került sor. Felügyeleti intézkedést tehát kérelemre és hivatalból egyaránt lehet tenni, illetve ha a felettes adóhatóság, vagy az adópolitikáért felelős miniszter a jogszabálysértést észleli, úgy a felügyeleti intézkedést meg kell tennie. Tekintettel arra, hogy az adóhatóság intézkedései is lehetnek jogszabálysértőek, így a felügyeleti eljárás tárgya lehet a határozaton és az önálló fellebbezéssel támadható végzésen (vagy azok elmaradásán) kívül az intézkedés, vagy annak elmaradása is. [Art. 141. § (1) bek.]

A felügyeleti intézkedés iránti kérelem illetékköteles, az illeték összege megegyezik a fellebbezés esetén fizetendő illeték összegével. [Itv. 29. § (3) bek.]

Az adóhatóság a felettes adóhatóság, illetve az adópolitikáért felelős miniszter erre irányuló felhívásától számított 15 napon belül köteles az iratokat felterjeszteni. Az utólagos adómegállapítással kapcsolatban benyújtott felügyeleti intézkedés iránti kérelem elbírálása esetén az ügyintézési határidő az iratoknak a felügyeleti szervhez történő beérkezésének napjától számított 60 nap, kivéve, ha az eljáró szerv a kérelmet érdemi vizsgálat nélkül utasítja el. Az ügyintézési határidő indokolt esetben egy alkalommal legfeljebb 30 nappal meghosszabbítható, melyről az adózót értesíteni kell. [Art. 141. § (2) bek., Art. 5/A. § (1) bek.]

A felettes adóhatóság, illetve az adópolitikáért felelős miniszter a súlyosítási tilalom szabályaira is figyelemmel a jogszabálysértő határozatot (intézkedést), önálló fellebbezéssel megtámadható végzést *megváltoztatja, megsemmisíti*, amennyiben szükséges *új eljárás lefolytatását rendeli el*, vagy az elsőfokú adóhatóságot *eljárás lefolytatására utasítja*. A felettes adóhatóság, illetve az adópolitikáért felelős miniszter a felügyeleti intézkedésről határozatot (végzést) hoz.

A felügyeleti intézkedés mellőzéséről az adóhatóság, illetve az adópolitikáért felelős miniszter az adózót határozat (végzés) meghozatala nélkül értesíti. [Art. 141. § (3) bek.]

Felügyeleti intézkedés keretében nem hozható olyan döntés, amely az adókötelezettséget, az adó alapját, az adó összegét, a költségvetési támogatás alapját, összegét az adózó terhére változtatja meg. Amennyiben a felettes adóhatóság vagy az adópolitikáért felelős miniszter megállapítása szerint a felülvizsgált döntés (intézkedés) súlyosításának lenne helye, úgy a jogszabálysértő döntést (intézkedést) megsemmisíti és új eljárás lefolytatását rendeli el. [Art. 141. § (4) bek.]

A felettes adóhatóság, illetve az adópolitikáért felelős miniszter a felügyeleti intézkedés iránti kérelmet érdemi vizsgálat nélkül elutasíthatja, ha a kérelemből megállapíthatóan a határozat, önálló fellebbezéssel megtámadható végzés (intézkedés) jogszabálysértő volta nem valószínűsíthető vagy a bírósági felülvizsgálatot az adózó kezdeményezte. [Art. 141. § (5) bek.]

A felszámolási eljárás időtartama alatt hozott, utólagos adómegállapítás tárgyában kiadott első- illetve másodfokú határozattal szemben felügyeleti intézkedés iránti kérelmet nem csak az adózó képviselője, hanem az a személy is előterjeszthet, akit (amelyet) az adóhatóság a felszámolással megszűnt adózó adó tartozásának megfizetésére kötelezett.

Az adó megfizetésére kötelezett a helytállási kötelezettségét megállapító – az Art. 35. § (2) bekezdése alapján meghozott - adóhatósági határozat jogerőre emelkedésétől számított 30 napon belül felügyeleti intézkedés iránti kérelmet terjeszthet elő továbbá abban az esetben is, ha a felszámolási eljárás időtartama alatt hozott adóhatósági határozat olyan időszakra vonatkozik, amelynek tekintetében az adó megállapításához

való jog már elévült. Ebben az esetben, ha a felettes szerv megállapítja, hogy az elévüléssel érintett időszak vonatkozásában az adómegállapítás részben vagy egészben jogszabálysértő, úgy az adótartozás végrehajtásához való jog elévülési idején belül a jogszabálysértő adómegállapítás tekintetében az adóvégrehajtáshoz való jogot korlátozza vagy megszünteti.

Az adóhatóság - az adó megfizetésére kötelezett helytállási kötelezettségét megállapító, az Art. 35. § (2) bekezdése alapján meghozott határozat közlésével egyidejűleg - az adó megfizetésére kötelezettel közli a felszámolási eljárás időtartama alatt hozott, utólagos adómegállapítás tárgyában kiadott első- illetve másodfokú határozatot, valamint az utólagos adóellenőrzés megállapításairól felvett jegyzőkönyvet.

[Art. 141/A. §]

Súlyosítási tilalom a hatósági eljárásban

Ha a korábbi ellenőrzés eredményeként határozatot hoztak, a határozat jogerőre emelkedésétől, ha pedig az ellenőrzés hatósági eljárás megindítása nélkül befejeződött, a befejezéstől számított egy éven túl olyan új határozat, amely az adókötelezettséget, az adó alapját, az adó összegét, a költségvetési támogatás alapját és összegét az adózó terhére változtatja meg, még akkor sem hozható, ha az alapeljárásban hozott határozatot a felettes adóhatóság megsemmisítette és új eljárás lefolytatását rendelte el, vagy a határozatot az elsőfokú adóhatóság visszavonta.

A súlyosítási tilalom nem érvényesül, vagyis újabb ellenőrzés folytatható le és ennek alapján az adózóra nézve terheesebb kötelezettség is megállapítható,

- a bíróság jogerős ítéletében megállapított adócsalás, munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás, illetve az adókötelezettség teljesítésével összefüggésben elkövetett csalás esetén,

- a bíróság által elrendelt új eljárás esetén,

- ha az ellenőrzést az adópolitikáért felelős miniszter vagy az Állami Számvevőszék elnöke - helyi adó esetében az önkormányzati képviselő-testület határozata - rendelte el,

- ha az adóhatóság az ellenőrzést a társadalombiztosítási igazgatási szerv megkeresésének teljesítése érdekében, illetőleg a magánnyugdíjpénztár megkeresésére soron kívül folytatja le, és az ismételt ellenőrzés eredménye ellátási jogosultságot teremt,

- ha az adóhatóság olyan, az adó megállapítását befolyásoló új tényről, adatról, bizonyítékról szerez tudomást, amely a korábbi ellenőrzéskor nem volt ismert, és az ellenőrzés lefolytatására az állami adóhatóság vezetője, illetőleg a vámhatóság vezetője utasítást ad. [Art. 142. §]

Adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

Az adóhatóság *másodfokú jogerős határozatát* - a fizetési könnyítés engedélyezése tárgyában hozott, illetőleg az elsőfokú határozat megsemmisítését elrendelő határozat kivételével - a bíróság az adózó kérelmére jogszabálysértés esetén megváltoztatja vagy hatályon kívül helyezi, és ha szükséges, az adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasítja. Az adóhatóság másodfokú végzésével szemben nincs helye bírósági felülvizsgálatnak. [Art. 143. § (1) bek.]

Az adózó az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálatát a másodfokú határozat közlésétől számított 30 napon belül kérheti keresettel a bíróságtól. A keresetlevelet az elsőfokú határozatot hozó szervnél kell benyújtani, vagy ajánlott küldeményként postára adni. Ha a fél a keresetlevél benyújtására megállapított határidőt elmulasztotta, igazolással élhet.

Ismételt ellenőrzés kérelme

Az adózó kérelmére az ellenőrzéssel lezárt bevallási időszak tekintetében az adó, költségvetési támogatás ismételt vizsgálatára kerülhet sor, ha az adózó által feltárt új tény, körülmény tisztázása a korábbi ellenőrzés megállapításainak megváltoztatását eredményezné.

Az adózó kérelmére az ismételt ellenőrzésnek az első fokú adóhatóság, vagy ha a korábbi ellenőrzés alapján hozott határozatot a felettes szerv felülvizsgálta, a másodfokú adóhatóság rendelkezésére van helye. Az ellenőrzés elrendeléséről az adóhatóság végzéssel dönt.

Az adózó kérelmére elrendelt ismételt ellenőrzést az első fokú adóhatóság folytatja le. Az ismételt ellenőrzés megállapításai alapján az adóhatóság a korábban hozott határozatát módosítja, amennyiben a korábbi ellenőrzés (határozat) megállapításainak megváltoztatása indokolt. Az ismételt ellenőrzés eredményeként feltárt tényállás alapján adóhatósági határozat nem hozható, ha a korábbi ellenőrzés eredményeként hozott adóhatósági határozatot bíróság felülvizsgálta. Az adózó kérelmére lefolytatott ismételt ellenőrzésnél is érvényesül a súlyosítási tilalom. [Art. 115., 142. §]