3057694365

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal
által kiadott
3006/2018. útmutató
az állami adó-és vámhatóságnak az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény, az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény, valamint az adóhatóság által foganatosítandó végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény alapján történő bírságolási gyakorlatáról

Az adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (továbbiakban: Art.) alapján történő bírságolási tevékenysége során adóhatósági szankcióként – többek között – adóbírságot, illetőleg mulasztási bírságot szabhat ki. A jogszabálysértések miatt alkalmazott szankcióknak kettős szerepük van: egyrészt anyagi hátránnyal sújtják az adózót az elkövetett jogsértésekért, másrészt megelőző, visszatartó hatást fejtenek ki a hasonló hibák, mulasztások jövőbeni elkerülése érdekében. Az Art. 215. § – 238. §-ai általános érvénnyel szabályozzák az adóhatóság által alkalmazható bírság fajtáit, a bírságkiszabás feltételeit és mértékét.
Az eljárási bírságról az adóigazgatási eljárásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Air.) 34. §-a, 56.§-a, 66. §-a, 68. § (4) bekezdése, valamint 69. §-a, illetve az adóhatóság által foganatosítandó végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény (Avt.) 22.§ és 122. §-a tartalmaz rendelkezéseket.
Jelen útmutató az ügyfelek tájékoztatását szolgálja, célja, hogy az ügyfelek, adózók megismerjék az állami adó- és vámhatóság (a továbbiakban együtt: adóhatóság) által a bírságok megállapítása és kiszabása során alkalmazott – általános, valamint az egyes cselekményeknél, mulasztásoknál irányadó – elveket. Ez az útmutató nem minősül jogszabálynak, illetve közjogi szervezetszabályozó eszköznek, ezért alkalmazása az ügyfelekre és a bíróságokra nézve nem kötelező.

1. Általános elvek

1. Az adóhatóság a szankcionálási gyakorlatát úgy alakítja ki, hogy az biztosítsa az eljárás átláthatóságát, a szubjektív elemek kizárását, valamint az egységesség érvényesülését, továbbá, hogy az ügyfeleket, az adózókat a jogszabályok rendelkezéseinek betartására ösztönözze. Alapvető követelmény a feltárt és bizonyított adóhiányok, jogosulatlan visszaigénylések, az adózás rendjét súlyosan sértő mulasztások következetes bírságolása, a körülmények gondos mérlegelése mellett. Adóhatósági bírság alkalmazására csak a teljesen feltárt és kétséget kizáróan bizonyított tényállás alapján kerülhet sor. A bizonyítás a bírságot megállapító adóhatóság feladata. Az adóhatóság eljárása során - amennyiben jogszabály a mérlegelést lehetővé teszi - köteles az adózó javára szóló körülményeket, bizonyítékokat is feltárni, és döntése során figyelembe venni. Alapvető elvárás a bírság kiszabása során, hogy az adózó javára, illetve terhére értékelhető körülmények minden adózó esetében azonos súllyal kerüljenek figyelembe vételre. Mentesül a jogkövetkezmények alól az adózó, ha az adóhatóság honlapján erre a célra létrehozott felületen közzétett tájékoztatóban meghatározottak szerint járt el, az adóhiány megfizetése alól azonban ez esetben sem mentesül.

2. Az adóbírság alkalmazása

2. Az adóbírság az adózó terhére megállapított adóhiány, jogosulatlannak minősített támogatási, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési kérelem [továbbiakban: költségvetési támogatási], illetve jogosulatlannak minősített igénylésre, támogatásra, visszatérítésre vonatkozó bevallás esetén alkalmazott, illetve alkalmazható szankció.

3. Az adóbírság alapja

3. Az adóbírság alapja az ellenőrzött bevallási időszakra az adóhatósági határozattal az adózó terhére megállapított adókülönbözetből [Art. 7. § 4. pont] az esedékesség időpontjáig meg nem fizetett rész (adóhiány), illetve az igénybe vett költségvetési támogatás [Art. 217. § (1) bekezdés];

4. Az adóhiány számítása szempontjából az a túlfizetés minősül teljesített kötelezettségnek, amely a vizsgálat alá vont adónem tekintetében annak eredeti esedékessége napjától az ellenőrzés megkezdésének napján is – akár adóéveken is átnyúlóan – folyamatosan fennáll [Art. 217. § (1) bekezdés].

5. Amennyiben az adóhatóság adóellenőrzés során megállapítja, hogy a termékimportot terhelő általános forgalmi adót az adózó az adólevonási jog keletkezését követően, de az előző adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallásban szerepeltette előzetesen felszámított adóként, az adóbírság alapja az ellenőrzési időszak egészére megállapított általános forgalmiadó-hiány [Art. 217. § (3) bekezdés].

6. Nem állapítható meg adóbírság a természetes személy terhére az adóhiánynak olyan része után, amely a munkáltató vagy a kifizető valótlan adóigazolása miatt keletkezett, továbbá az olyan személy terhére az adózónál keletkezett adóhiány után, aki az adó megfizetésére örökösként, megajándékozottként köteles [Art. 215. § (2) bekezdés a)-b) pontjai].

7. Ha a munkáltató (kifizető) a természetes személyt terhelő járulék megállapítási, levonási és ezzel összefüggésben bevallási kötelezettségének nem vagy nem a törvényben meghatározottak szerint tesz eleget, az adóhatóság az adóhiányt, az adóhiány után az adóbírságot, a késedelmi pótlékot a munkáltató (kifizető) terhére, a rá vonatkozó szabályok szerint állapítja meg, kivéve, ha az adóhiány az adózó jogszerűtlen nyilatkozatának következménye. Ha a munkáltató (kifizető) a természetes személyt terhelő személyi jövedelemadó megállapítási, levonási és ezzel összefüggésben bevallási kötelezettségének nem vagy nem a törvényben meghatározottak szerint tesz eleget, az adóhatóság az adóhiányt a természetes személy terhére, az adóhiány után az adóbírságot, a késedelmi pótlékot a munkáltató (kifizető) terhére, a rá vonatkozó szabályok szerint állapítja meg. Az adóhatóság az adóhiányt, illetőleg az adóbírságot és a késedelmi pótlékot is a munkáltató (kifizető) terhére állapítja meg, ha az adóelőleget, adót, járulékot a munkáltató (kifizető) a természetes személytől levonta, de az ezzel összefüggő bevallási kötelezettségének nem tett eleget [Art. 218. §].

8. Nem minősül adóhiánynak a vagyonszerzési illeték alapjának utólagos adómegállapítással történő módosítása.

4. Az adóbírság mértéke

9. Az adóbírság mértéke az adóhiány, illetve a jogosulatlanul igényelt összeg 50 százaléka. Ha az*, adóhiány, illetve a jogosulatlan igénylés* a bevétel eltitkolásával, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze, akkor az adóbírság mértéke az *adóhiány, illetve a jogosulatlan igénylés*200 százaléka. A 200 százalékos mértékű bírság kiszabására csak akkor kerülhet sor, ha tudatos adóelkerülő magatartás folytán valósult meg a jogsértés. A 200 százalékos mértékű

bírság akkor alkalmazható, ha a jogszabálysértésre 2012. 01. 01-jét követően került sor, az ezt megelőzően elkövetett jogsértés esetében az adóbírság mértéke az adóhiány 75 százaléka.[1]

10. Az adóhatóság által az utólagos adómegállapítás körében hozott határozatban megállapított, *adóhiány, illetve a jogosulatlan igénylés* után a bírság kiszabásától csak kivételes esetben lehet eltekinteni, vagy azt mérsékelni.[2]

11. *A megbízható adózók esetében az adóbírság mértéke főszabály szerint az adóhiány, jogosulatlan igénylés 25%-a, emelt összegű adóbírság esetén az adóhiány, jogosulatlan igénylés 100%-a az Art. 155. § (2) bekezdésében foglaltak értelmében. A kockázatos adózók esetében az adóbírság mértéke főszabály szerint az adóhiány, jogosulatlan igénylés 65%-a, emelt összegű adóbírság esetén az adóhiány, jogosulatlan igénylés 260%-a az Art. 161. § (1) bekezdésében foglaltak értelmében. Ezen jogszabályhely rögzített bírságösszegre/bírságmértékre vonatkozó fordulata tekinthető irányadónak az adóbírság tekintetében, mivel a jogszabályhely bírságminimumra vonatkozó fordulata az adóbírságra nem alkalmazható, figyelemmel arra, hogy az adóbírság mértéke tételes, nem pedig minimum és maximum összegek között mozog. Az Art. 161. § (1) bekezdése alapján kockázatos adózók esetén az adóbírság kiszabása nem mellőzhető. Az adóbírságot a bírságalap 50 százalékánál (megbízható adózó esetén 25 százalékánál, kockázatos adózó esetén 65 százalékánál), illetve, ha az adóhiány illetve jogosulatlan igénylés a bevétel eltitkolásával, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze, a bírságalap 200 százalékánál (megbízható adózó esetén 100%-ánál, kockázatos adózó esetén 260 %-ánál) magasabb mértékben kiszabni nem lehet.*

12. *Az adóbírság főszabály szerinti mértékénél (a nem megbízható és nem is kockázatos adózó esetén az adóhiány, jogosulatlan igénylés 50%-ánál, megbízható adózó esetén az adóhiány, jogosulatlan igénylés 25%-ánál, kockázatos adózó esetén az adóhiány, jogosulatlan igénylés 65%-ánál) alacsonyabb mértékben is meg lehet állapítani az adóbírság összegét az Art. 219. § (1)-(2) bekezdésében foglaltak alapján. Az Art. 219. § (1)-(2) bekezdése ugyanis az adóbírság főszabály szerinti mértéke esetén lehetővé teszi a mérséklést. A főszabály szerinti mértékű adóbírság kiszabása azonban – figyelemmel az Art. 161. § (1) bekezdésében foglaltakra – kockázatos adózók esetén nem mellőzhető. Nincs helye azonban az adóbírság mérséklésének, illetve kiszabása mellőzésének sem hivatalból, sem kérelemre abban az esetben, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. Így ezekben az esetekben a kiszabandó adóbírság mértéke - nem megbízható és nem is kockázatos adózó esetén az adóhiány, jogosulatlan igénylés 200%-a, megbízható adózó esetén az adóhiány, jogosulatlan igénylés 100%-a, kockázatos adózó esetén az adóhiány, jogosulatlan igénylés 260%-a, vagyis ennél alacsonyabb összegű adóbírságot kiszabni nem lehet, illetve a kiszabás nem mellőzhető.”*.[3]

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

[1] Módosította a 3001/2021. útmutató, érvényes: 2021. január 12 -től.
[2] Módosította a 3001/2021. útmutató, érvényes: 2021. január 12 -től.
[3] Módosította a 3001/2021. útmutató, érvényes: 2021. január 12-től.

14. *A megbízható adózókra vonatkozó kedvezőbb adóbírság szabály nem alkalmazható akkor, ha a 2017. június 20-át megelőzően megállapított adóhiány, illetve a 2017. június 20-án vagy azt követően megállapított adókülönbözet esetén a megállapítás a megbízható adózói minősítés elvesztését eredményezi.*[4]

15.[5]

16. Amennyiben az Art. alapján a megbízható és a kockázatos minősítésre vonatkozó szabályt egyidejűleg kellene alkalmazni, úgy a bírságot az általános szabályok figyelembevételével [Art. 162. §] kell kiszabni.

17. Ha az adózó az utólagos adómegállapításról hozott első fokú határozat elleni fellebbezési jogáról lemond, és esedékességig a határozatban előírt adókülönbözetet megfizeti, mentesül a kiszabott adóbírság ötven százalékának megfizetése alól. (Feltételes adóbírság kedvezmény)

5. A mulasztási bírság alkalmazása

18. A mulasztási bírság az Art. 6. § (2) bekezdés a) pontja szerinti adónak minősülő kötelező befizetésekkel, illetve b) pontja szerinti költségvetési támogatásokkal [továbbiakban együtt: adó] kapcsolatban az adózást szabályozó anyagi és eljárási jogszabályokban meghatározott egyes kötelezettségek [továbbiakban: adókötelezettségek] megszegésének, teljesítésük elmulasztásának szankciója.

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

6. Hiánypótlásra felhívás kötelező alkalmazása mulasztási bírság esetében

20. A mulasztási bírság kiszabása előtti kötelező hiánypótlási felhívás célja a kötelezettség teljesítésére való ösztönzés, mentesítve a szankció alól azt, aki felhívásra határidőben és jogszerűen teljesít. Az adóhatóság - a bejelentkezési kötelezettség, a foglalkoztatotti bejelentés, a gépjármű, pótkocsi tulajdonjogának, vagyoni értékű jogának megszerzésével kapcsolatos bejelentési, valamint az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszerrel (a továbbiakban: EKAER) kapcsolatos kötelezettség kivételével

a) a bejelentési, változásbejelentési, a bevallási, adatbejelentési, adatszolgáltatási, pénzforgalmi számlanyitási kötelezettségének, regisztrációs kötelezettségének nem teljesítése,

b) a bejelentési, változásbejelentési, a bevallási, adatbejelentési, adatszolgáltatási kötelezettségének hiányos, a bevallási hiba kivételével hibás teljesítése,[6]

c) a bejelentési, változásbejelentési, adatszolgáltatási kötelezettségének valótlan adattartalommal történő teljesítése

esetén — a mulasztás jogkövetkezményeire történő figyelmeztetés mellett — tizenöt napos határidő tűzésével felhívja az adózót az adókötelezettség jogszerű teljesítésére.

---

[4] Módosította a 3001/2021. útmutató, érvényes: 2021. január 12-től

[5] Érvénytelenítette a 3001/2021. útmutató, érvénytelen: 2021. január 12-től.

[6] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.

7. A mulasztási bírság kiszabása

21. *A 20. pont szerinti adókötelezettség határidőn belüli nem, illetve nem jogszerű teljesítése esetén az alábbiak szerint kell eljárni:*
a) Az adóhatóság a természetes személy adózót ötvenezer forint, a nem természetes személy adózót százezer forint mulasztási bírsággal sújtja és – a mulasztás jogkövetkezményeire történő figyelmeztetés mellett – tizenöt napos határidő tűzésével ismételten felhívja az adókötelezettség jogszerű teljesítésére. Ha az adózó az ismételt felhívásra kötelezettségét határidőben teljesíti, a kiszabott bírság mérsékelhető vagy elengedhető.
b) Amennyiben az adózó a tizenöt napos határidőn túl, de teljesített, akkor ezt követően már nem lehet helye ismételt felhívásnak. Tekintettel arra, hogy a felhívás célja a kötelezettség önkéntes teljesítésére való ösztönzés, így a bírság kiszabása akkor indokolt, ha az adózó az adókötelezettségét a felhívás ellenére sem teljesíti. Ha az adózó a felhívásban adott határidőn túl teljesített, és a teljesítésre már az Art. 221. § (2) bekezdés szerinti határozat elkészítése (kiküldése) előtt sor kerül, a továbbiakban nincs mód a teljesítésre való felhívásra, mivel nem indokolt az önkéntes teljesítés kikényszerítése érdekében további intézkedéseket tenni, és ez esetben bírság sem szabható ki.
c) Ha az adózó a bevallását az Art. 221. § (1) bekezdése szerinti felhívásra nem, illetve nem jogszerűen pótolja a tizenöt napos határidőn belül, majd a 221. § (2) bekezdés alapján hozott határozat megküldését követően, de annak közlését, kézbesítését vagy vélelmezett kézbesítését megelőzően benyújtja, egyrészt megvalósul a kötelezettség pótlólagos teljesítése, másrészt a pótlásnak az ismételt határidő előtti megtörténte, amely tényezők a határozatban kiszabott bírság mérséklésének, elengedésének feltételeit képezik, így a mérséklésre, elengedésre lehetőség van.
d) A már kiszabott bírság mérséklésénél, elengedésénél ugyanúgy az Art. 237. §-a szerinti mérlegelési szempontokat kell figyelembe venni, mint a bírság kiszabásánál, figyelemmel a felhívásban megjelölt kötelezettség teljesítésének módjára, idejére is.[7]

22. A határidő eredménytelen elteltét követően az adóhatóság a természetes személy adózót kettőszázezer forint, a nem természetes személy adózót ötszázezer forint mulasztási bírsággal sújtja és – a mulasztás jogkövetkezményeire történő figyelmeztetés mellett – tizenöt napos határidő tűzésével felhívja az adókötelezettség jogszerű teljesítésére. Ha az adózó részére az adóhatóság már kiszabta a kettőszázezer vagy az ötszázezer forintos bírságot, a kötelezettség teljesítése esetén sem mérsékelhető a 21. és 22. pontok alapján kiszabott bírság. A 22. pont alapján kiszabott mulasztási bírságot emelt mértékben nem lehet kiszabni.

23. Az adóhatóság mellőzi a felhívást és a mulasztási bírság kiszabását, ha az adózó felszámolás, végelszámolás vagy kényszertörlési eljárás alatt áll és a felhíváskor már nincsen lehetősége a teljesítésre.

24. *Főszabály szerint az adóhatóság adókötelezettséget előíró törvényben, illetve más jogszabályban megállapított kötelezettségének megszegése miatt a természetes személy adózót kettőszázezer forintig, nem természetes személy adózót ötszázezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja. Az Ukrajna területén fennálló fegyveres konfliktusra, illetve humanitárius katasztrófára tekintettel, valamint ezek magyarországi következményeinek az elhárítása és kezelése érdekében veszélyhelyzet kihirdetéséről és egyes veszélyhelyzeti szabályokról szóló 424/2022. (X. 28.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Veszélyhelyzeti Korm. rendelet) szerinti veszélyhelyzet ideje alatt - az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény egyes rendelkezéseinek eltérő alkalmazásáról szóló 181/2024. (VII. 8.)*

[7] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.

Korm. rendelet (a továbbiakban: Bírság Korm. rendelet) alapján - a 2024. augusztus 1-jétől esedékes kötelezettségek megszegése esetében az Art. 220. § (1) bekezdésétől eltérően a természetes személy adózó négyszázezer forintig, nem természetes személy adózó egymillió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható. A kötelezettség megszegésének minősül a kötelezettség hibás, hiányos, valótlan adattartalommal történő, vagy késedelmes teljesítése, illetve teljesítésének elmulasztása. Késedelem esetén nincs helye mulasztási bírság megállapításának, ha az adózó a kötelezettség teljesítése mellett késedelmét annak igazolásával menti ki, hogy úgy járt el, ahogy az az adott helyzetben általában elvárható. Az Art.-ban rögzített egyes speciális mulasztások esetében eltérő bírságmérték alkalmazandó (pl.: be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatása).[8]

25. A mulasztási bírság kiszabásának eseteit és az egyes mulasztásokkal kapcsolatban kiszabható bírságösszeg általános határait az Art. 220. §-236. §-ai, a mérlegelési szempontokat az Art. 237. §-a, a mulasztási bírság kiszabásának időbeli korlátját pedig az Art. 238. §-a határozzák meg.

26. Tekintettel arra, hogy az Art. egyes paragrafusai más-más tényállások miatt teszik lehetővé a bírság kiszabását, abban az esetben, ha a tényállások külön-külön is megvalósulnak, nincs akadálya egy határozatban több tényálláshoz kapcsolódóan több mulasztás megállapításának, amelynek következtében helye van egy határozatban több tényállás miatt is bírság kiszabására. Ilyenkor a határozat rendelkező részében külön-külön szerepelnek az elkövetett szabálytalanságok, továbbá az ezekhez kapcsolódóan alkalmazott bírságok összegei. Az adóhatóság a bírságokat összesíti, és az adózót ezen összeg megfizetésére kötelezi. A határozat indoklási részében külön-külön szerepelnek a mulasztási bírság alapjául szolgáló tényállások, valamint a kiszabott bírság összege és a bírság mértékét meghatározó körülmények. Mulasztási bírság az adóbírság megállapítása mellett is alkalmazható. Általános elv, hogy amennyiben az elkövetéskor hatályos szabályok alapján kiszabható bírság alacsonyabb, mint a kiszabáskor hatályos, akkor legfeljebb az elkövetéskori alacsonyabb mértékig szabható ki a bírság.

27. Az adózónak az Art. 9. §-ában, valamint az Air. 98. §-ában meghatározott kötelezettségeit felszámolás esetén - a csődeljárásról és a felszámolási eljárásról szóló 1991. évi XLIX. törvény 31. § (1) bekezdésben foglalt feladatok kivételével - a felszámolás kezdő időpontjától a felszámoló, végelszámolás esetén - a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény 98. § (3) bekezdésében foglalt feladatok kivételével - a végelszámolás kezdő időpontjától a végelszámoló, kényszertörlési eljárás esetén a kényszertörlési eljárás kezdő időpontjától a vezető tisztségviselő, vezető tisztségviselő hiányában - ha a kényszertörlési eljárást végelszámolás előzte meg - a volt végelszámoló teljesíti, továbbá gyakorolja az adózót megillető jogokat. A felszámoló, a végelszámoló, kényszertörlési eljárás esetén a vezető tisztségviselő vagy - ha a kényszertörlési eljárást végelszámolás előzte meg - a volt végelszámoló által elkövetett jogsértés miatt a mulasztási bírságot felszámolás esetén a felszámolóval, végelszámolás esetén a végelszámolóval, kényszertörlési eljárás esetén a vezető tisztségviselővel, vagy a volt végelszámolóval szemben kell megállapítani, azzal, hogy akkor mentesül a mulasztási bírság alól, ha bizonyítja, hogy a jogsértés az ő érdekkörén kívül eső okra vezethető vissza. A tekintetben, hogy a (volt) vezető tisztségviselő mulasztási bírsággal sújtható-e bevallások benyújtásának elmulasztása miatt, különbséget kell tenni a tevékenységzáró bevallás, illetve az Art. 53. § (1) bekezdésében felsorolt egyéb bevallások benyújtásának elmulasztása között. Az Art. 53. § (1) bekezdése, a Csőd tv. 31. § (1) bekezdés a) pontja és a Ctv. 98. § (3) bekezdés a) pontja szabályainak összevetéséből az következik, hogy felszámolás, illetve végelszámolás esetén az úgynevezett tevékenységet záró,

[8] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.

valamint az azzal egyidejűleg teljesítendő adóbevallásokat kell a cég vezetőjének, korábbi vezető tisztségviselőjének teljesítenie. Az e körön kívül eső adóbevallások azok, amelyek benyújtását az Art. 12. § (1) bekezdés a) és b) pontjának rendelkezése alapján a felszámolás kezdő időpontjától a felszámoló, a végelszámolás kezdő időpontjától a végelszámoló teljesíti. E körbe tartozik a Csőd tv. 44. § (2) bekezdésében, 52. § (1) bekezdésében és 63/B. § (2) bekezdésében, valamint az Art. 53. § (1) bekezdésében meghatározott felszámolást lezáró adóbevallás, a Ctv. 111. § (1) bekezdés a) pontjában, továbbá az Art. 53. § (1) bekezdésében meghatározott végelszámolást lezáró adóbevallás, illetve ugyancsak az Art. 53. § (1) bekezdésében meghatározott egyéb bevallások (a tevékenységet lezáró adóbevallás és a felszámolást vagy a végelszámolást lezáró adóbevallás közötti időszakról teljesítendő adóbevallások, illetve a felszámolást vagy végelszámolást lezáró adóbevallással egyidejűleg teljesítendő adóbevallások). A felszámoló és a végelszámoló által teljesítendő bevallások benyújtásának elmulasztása esetén – az Art. 12. § (2) bekezdésben foglaltakra tekintettel – a mulasztási bírságot is a felszámolóval, végelszámolóval szemben kell megállapítani. Az Art. 12. § (1) bekezdés c) pontja értelmében kényszertörlési eljárás esetén a kényszertörlési eljárás kezdő időpontjától minden esetben a vezető tisztségviselő, vagy annak hiányában – ha a kényszertörlési eljárást végelszámolás előzte meg – a volt végelszámoló teljesíti az adózó adókötelezettségeit, melyek elmulasztása esetén – az Art. 12. § (2) bekezdésében foglaltakra tekintettel – a mulasztási bírságot is vezető tisztségviselővel vagy a volt végelszámolóval szemben kell megállapítani. A fentiek értelmében a cég vezetője, korábbi vezető tisztségviselője a felszámolási, illetve végelszámolási eljárás kezdő időpontjától a tevékenységet záró, valamint az azzal egyidejűleg teljesítendő adóbevallások teljesítéséért, a kényszertörlési eljárás kezdő időpontjától pedig a vezető tisztségviselő (vagy volt végelszámoló) valamennyi bevallás teljesítéséért felelősséggel tartozik, ezért azok benyújtásának elmulasztása esetén az Art. *221. § (1) bekezdés a) pontjában* foglaltak alapján ők sújthatók mulasztási bírsággal. A felszámoló, a végelszámoló, a vezető tisztségviselő vagy a volt végelszámoló akkor mentesül a mulasztási bírság alól, ha bizonyítja, hogy a jogsértés az ő érdekkörén kívül eső okra vezethető vissza A Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015. (XII. 29.) számú Korm. rendelet 27. §-a alapján, ha az első fokon eljáró adóhatóság eljárásában az illetékességébe nem tartozó adózó terhére kell mulasztási bírságot kiszabni, a bírság kiszabására az eljáró adóigazgatóság illetékes, továbbá amennyiben az Art. 12. §-a az adóhatóság által megállapított mulasztási bírság a felszámolót/végelszámolót/vezető tisztségviselőt terheli, a mulasztási bírságot azon adóhatóság szabja ki, amely a mulasztással érintett, felszámolás, végelszámolás, illetve kényszertörlési eljárás alatt álló adózó adóügyeiben egyébként hatáskörrel és illetékességgel rendelkezik. Ha az ellenőrzést a *vármegyei (fővárosi)* igazgatóság az illetékességi területén kívül végzi, és az Art. 12. §-a alapján megállapított mulasztási bírság a felszámolót, a végelszámolót, a volt végelszámolót, illetve a vezető tisztségviselőt, a volt vezető tisztségviselőt terheli, a mulasztási bírságot az eljáró *vármegyei (fővárosi)* igazgatóság szabja ki. Amennyiben a mulasztás ellenőrzési eljárás során kerül megállapításra, úgy a mulasztási bírság kiszabására az ellenőrzésről készült jegyzőkönyv alapján készült külön határozat meghozatalával kerül sor. A felszámoló (felszámolóbiztos)/végelszámoló/vezető tisztségviselő terhére és javára értékelhető körülmények figyelembevételekor a mulasztás fajtájára vonatkozó pontokban foglaltak az irányadók.[9]

8. Az adóbírság és a mulasztási bírság kiszabásánál figyelembe vehető szempontok

[9] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.

28. Az adóbírság mérséklésére, a kiszabás mellőzésére vonatkozó szabályokat az Art. 219. §-a határozza meg. A mulasztási bírság összegének, mértékének meghatározása során az adóhatóság – amennyiben a jogszabály a mérlegelést lehetővé teszi – figyelemmel van az Art. 237. §-ában foglaltakra, mert az itt meghatározottak alapján mérlegeli az adózó javára, illetve terhére értékelhető körülményeket. Az Art. 219. § (2) bekezdése a kellő körültekintő magatartást nem előfeltételnek, hanem – a mulasztási bírság kiszabásánál ismert módon – egyszerűen csak az adózó javára értékelendő mérlegelési körülménynek tekinti, ezért a korábbi előírásoktól eltérően már nem kell a mérséklés feltételének tekinteni a kellő körültekintő magatartást, elegendő, ha a kivételes méltánylást érdemlő körülmény fennáll.

29. Az Art. 219. §-a az 50 százalékos mértékű adóbírság esetén, kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre mérlegelési jogkört biztosít az adóhatóságnak arra, hogy az adóbírságot a főszabálynál alacsonyabb mértékben szabja ki, vagy annak kiszabását mellőzze. Az adóbírság esetén azonban (szemben a mulasztási bírságra vonatkozó Art. 237. § szerinti szabályozással) az adóhiány 50 százaléka nem felső határ, nem bírságmaximum, hanem fő szabály (ha az emelt szintű adóbírság kiszabását megalapozó tényállások nem valósulnak meg). Az adóbírság mérséklésénél vagy a kiszabás mellőzésénél az ügy összes körülményét mérlegelni kell, különösen az adóhiány nagyságát, keletkezésének körülményeit, az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát, illetve azt, hogy a körülményekből megállapíthatóan az adózó, illetve intézkedő képviselője, foglalkoztatottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt el.

30. A magyar jogrendszer felelősségi szabályainak általános zsinórmértéke az "általában elvárhatóság". A "tőle elvárhatóság" magatartási kritériuma mást is megkövetelhet az adott személytől, ebben az elvárhatósági körben a kiindulási pont maga az egyén, a szubjektum. Ezen felelősségi rendszert csak a konkrét helyzetek tölthetik meg tartalommal néhány tipizálási csoport azonban megállapítható. Így a "tőle elvárhatóság" nyilván eltérően ítélendő meg egy szervezet, társaság és egy természetes személy esetén. A tipizálás egy másik szempontja lehet a képességbeli különbség is, valamint a szakképzettség (pl.: könyvelő iroda, adótanácsadó). Adott esetben alacsonyabb az elvárás egy egyszerű tevékenységet (pl: kisipari tevékenységet) egyedül folytató természetes személy esetében, mint egy több főt foglalkoztató, kiterjedt tevékenységi körrel rendelkező vállalkozás esetében. Az "adott helyzetek" is eltérőek lehetnek egymástól, így például a tevékenység megkezdésének időpontja; a költségvetési kapcsolatok vagy a vállalkozás forgalmának nagyságrendje, rendszeressége, egy új jogintézmény bevezetése, egy hatályos szabályozás jelentős módosítása. Az adózói felelősség vizsgálata kapcsán a vizsgálati körbe tartozik az adózó intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja, megbízottja, így az adózó eljárásának vizsgálatakor figyelemmel kell lenni arra is, hogy a gondossági követelményeknek eleget tett-e az adózó a jelzett személyek megbízása, illetve tevékenységük kontrollálása során.

31. Az Art. 219. § rendelkezéseit már az adóbírság kiszabása során is alkalmazni kell. Ha tehát az adóhatóság a szabálytalanság tényének megállapítása mellett olyan körülményeket is feltár, amelyek a bírság mérséklését indokolják, már az első fokú határozatban köteles a bírság mértékének meghatározásakor ezeket figyelembe venni. Az adóbírság, kiszabásánál az eset összes körülményét mérlegelve kell meghatározni a bírság mértékét vagy dönteni a bírságkiszabás mellőzéséről.

32. Az adóbírság meghatározásánál figyelemmel kell lenni az Art. 219. § (3) bekezdésében foglaltakra is, és nincs helye mérséklésnek vagy a kiszabás mellőzésének abban az esetben, ha az

adózó mulasztása a bevétel eltitkolásával, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, illetve a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. Ezek a magatartások ugyanis az adóbevételek megrövidítésére irányulnak. Ez esetben az adóbírságot 200 százalékos mértékben, megbízható adózó esetében 100 százalékos mértékben kell kiszabni a 9. pontban meghatározottak szerint, azaz akkor, ha tudatos adóelkerülő magatartás folytán valósult meg a jogsértés.

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

a) adózó együttműködése, aktív közreműködése az ellenőrzés során;
b) bevallási, befizetési kötelezettség határidőben való teljesítése;
c) rendezett könyvelés, rendezett adószámla;
d) az adózónál korábban még nem volt ellenőrzés;
e) ingatlanértékesítésből származó jövedelemmel kapcsolatos ellenőrzés esetén az értékesítés eseti jellege;
f) az adózó rendelkezett a bizonylatolási kötelezettség teljesítésére alkalmas eszközzel.

34. Az adóhatósági bírság kiszabása során az alábbi szempontokat lehet figyelembe venni.

a*) Az adóbírság kiszabása körében*

az adózó javára értékelhető körülmények pl.:

aa.)az adózó adózási gyakorlattal nem rendelkezik (egy évet meg nem haladóan működik, természetes személy először adózik);

ab.) az adózó hasonló mulasztás miatt korábban még nem volt szankcionálva;

ac.) olyan új jogszabályi rendelkezés téves értelmezése okozta a mulasztást, mellyel kapcsolatban egységes joggyakorlat még nem alakult ki;

ad.) egy korábbi ellenőrzés az adott kérdéskört már vizsgálta, feltárta és a szabálytalan elszámolást, illetve gyakorlatot nem kifogásolta, kivéve, ha későbbi jogszabályváltozás idézte elő az eljárás megváltoztatását;

ae.) a kiutalás előtti ellenőrzések esetében amennyiben az adózó a következő időszakban jogosulttá válik a költségvetési támogatás igénylésére;

af.) az adózó egyszerű tevékenységet (pl.: kisipari tevékenységet) egyedül folytató természetes személy.

ag) a határozathozatalra nyitva álló ügyintézési határidő jelentős túllépésével okozott adózói érdeksérelem.[10]

b) Az adóbírság kiszabásakor az adózó terhére értékelhető körülmények pl.:

ba.) az adózó adózási gyakorlattal rendelkezik (legalább egy évet meghaladóan működik);

bb.) az adózó mulasztását megelőzően ugyanezen tényállás alapján már többször volt szankcionálva, kivéve, ha az adózónak a bírság alapjául szolgáló jogsértéssel azonos magatartására olyan időszakban került sor, amely tekintetében az adómegállapítási jog már elévült;[11]

bc.) több éve hatályos, egyértelmű jogszabályi rendelkezést hagyott figyelmen kívül/sértett meg.

[10] Módosította a 3007/2021. útmutató, érvényes: 2022. január 1-jétől.
[11] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.

c) Azokban az esetekben, amikor a jogalkotó az alkalmazható szankció mértékét keretjelleggel, vagy százalékos mértékkel határozza meg, vagy felső határt ad meg a mulasztási bírság összegére a mérlegelés körében először a jogsértő magatartás értékelendő, a jogellenes cselekmény súlyának (azaz lehetséges vagy beállt következményeinek) mérlegelése után következhet az egyéniesítés, a szubjektív felróhatóság méltányosság keretében történő értékelése. Az adóhatóság ebben az esetben is köteles mérlegelni a mulasztás súlyát és körülményeit a mulasztási bírság kiszabásánál, aminek az is lehet az eredménye, hogy eltekint a szankció alkalmazásától. A mérlegelendő körülmények tekintetében ugyancsak az a) pontban kifejtettek az irányadók.

ca) A jogsértő cselekmény súlyának a szankció mértéke megállapítása szempontjából történő mérlegelése körében értékelendő körülmények pl.: amennyiben az adózó mulasztását kizárólag az adóhatóság, a KSH, stb. hivatalosan közzétett téves állásfoglalása, vagy hibás kitöltési útmutató eredményezte a bírság korlátlanul mérsékelhető.

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

35. A mulasztási bírság esetében az Art. nevesíti a figyelembe veendő szempontokat. A mulasztási bírság kiszabásánál az adóhatóság az adózó javára vagy terhére értékeli a 34. pont szerinti szempontokat figyelembe véve:

a) az adózó adózási gyakorlatát, általános jogkövetési hajlandóságát,

b) az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát, időtartamát, továbbá

c) azt, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, foglalkoztatottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt-e el. A körülmények okszerű mérlegelése alapján az adóhatóság a mulasztás súlyához igazodó, az adózási érdeksérelemmel arányos bírságot szab ki, vagy a bírság kiszabását mellőzi. Törvény eltérő rendelkezése hiányában a kötelezettség nem jogszabályszerű teljesítése esetén a mulasztási bírság több alkalommal, emelt mértékben is kiszabható.

36. Az Art. rendelkezik továbbá a mulasztási bírság kiszabásának időbeli korlátjáról is, ugyanis a jogszabálysértésnek az adóhatóság tudomására jutásától számított egy év elteltével mulasztási bírság kiszabásának nincs helye. E rendelkezés nem alkalmazható az ellenőrzés során feltárt jogsértésekre. A bírság kiszabása alatt a határozat kiadmányozását értjük.

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

38. *Amennyiben az adózó a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában vagy a jogszabálysértés feltárásának (jegyzőkönyvezésének) időpontjában megbízható adózónak minősült, akkor a terhére kiszabható mulasztási bírság felső határa az egyébként kiszabható mulasztási bírság felső határának ötven százaléka, a rögzített bírságösszeg vagy bírságmérték esetén a bírság mértéke az egyébként irányadó bírság ötven százaléka. Nem alkalmazható az előbbi rendelkezés azon mulasztás esetén, amely a megbízható adózói minősítés elvesztését eredményezi. Fontos kiemelni, hogy az Art. 155. § (1) bekezdésének azon kitétele, hogy „az egyébként kiszabható mulasztási bírság" nem az Art. 220. §-ában található bírságtételekre vonatkozik, hanem minden esetben az egyes, megvalósított bírságtényállásokhoz kapcsolódó mulasztási bírságot kell alapul venni a megbízható adózóra kiszabható bírságszámításhoz.*

39. *Amennyiben az adózó a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában vagy a jogszabálysértés feltárásának, illetve az ellenőrzés megállapításairól szóló jegyzőkönyv keltének időpontjában kockázatos adózónak minősült, az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabását nem mellőzheti, és az általa kiszabható legkisebb bírság mértéke az egyébként kiszabható bírság felső határának harminc százaléka, a rögzített bírságösszeg vagy bírságmérték esetén a bírság mértéke az egyébként irányadó bírság százharminc százaléka. Amennyiben az adózó a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában vagy a mulasztás feltárásának (jegyzőkönyvezésének) időpontjában kockázatos adózónak minősült, akkor a terhére kiszabható mulasztási bírság felső határa az általános szabályok szerint kiszabható mulasztási bírság felső határának százötven százaléka. Fontos kiemelni, hogy az Art. 161. §-ának azon kitétele, hogy „az egyébként kiszabható bírság" nem az Art. 220. §-ában található bírságtételekre vonatkozik, hanem minden esetben az egyes, megvalósított bírságtényállásokhoz kapcsolódó mulasztási bírságot kell alapul venni a kockázatos adózóra kiszabható bírságszámításhoz.*[12]

40. Amennyiben az Art. alapján a megbízható és a kockázatos minősítésre vonatkozó szabályt egyidejűleg kellene alkalmazni, úgy a bírságot az általános szabályok figyelembevételével [Art. 162. §] kell kiszabni. Amennyiben az Art. alapján a megbízható és kockázatos minősítésre vonatkozó szabályt egyidejűleg kellene alkalmazni, úgy a minősítés okán jogszabályban meghatározott, általánostól eltérített bírságszázalékok figyelmen kívül hagyásával - azaz a bírságot e speciális rendelkezések figyelmen kívül hagyásával kell kiszabni - és a megvalósított bírságtényállásokra irányadó általános szabály szerinti bírságmértéket és nem az Art. 220. §-a szerinti általános bírságszabályt kell alapul venni.

9. A mulasztási bírság alkalmazásának egyes esetei

41. A következőkben részletezett tényállások megvalósulása esetén az adóhatóság fokozott figyelmet fordít arra, hogy eltérő bírságmérték érvényesül akkor, ha a szabálytalanságot természetes személy vagy más adózó követte el. Az egyéni vállalkozó természetes személynek minősül, tehát az egyéni vállalkozó által elkövetett mulasztás esetén a természetes személyekre irányadó bírságmértéket kell figyelembe venni.

42. *Amennyiben a 21-22. pontok szerint helye van az Art. 221. § (2) vagy (3) bekezdése szerinti bírságkiszabásnak, és az adóhatóság az adózó terhére szabott ki mulasztási bírságot, akkor ugyanazon bejelentési, bejelentkezési, változás-bejelentési, adatszolgáltatási kötelezettséggel kapcsolatos azonos mulasztás esetén mulasztási bírság különböző szakterületek által ismételten nem szabható ki, azonos szakterület általi további bírságolásnak nincs akadálya. Ha azonban más, az Art. 221. § (1) bekezdés a)-c) pontjaiban szereplő tényállás is megvalósul, akkor egyben lehetőség és kötelezettség ezen másik törvényi tényállás megvalósulására tekintettel a többlépcsős felhívó és bírságolási rendszer alkalmazása. Így például, ha az adózó elmulasztja benyújtani adatszolgáltatását, majd a hiánypótlási felhívás hatására azt benyújtja, de adatszolgáltatása hiányos, akkor alkalmazni kell az Art. 221. §-a szerinti lépcsőzetes felhívást és bírságolást. Itt is figyelemmel kell lenni arra, hogy az Art. 221. § szerinti eljárást az azt megkezdő szakterület folytassa le.*[13]

[12] Módosította a 3007/2021. útmutató, érvényes: 2022. január 1-jétől.
[13] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.

43. Az Art. 221. § (1) bekezdés a) pontja szerinti esetekben - a bejelentkezési kötelezettség, a foglalkoztatotti bejelentés, a gépjármű, pótkocsi tulajdonjogának, vagyoni értékű jogának megszerzésével kapcsolatos bejelentési, valamint az: EKAER-rel kapcsolatos kötelezettség kivételével - akkor szabható ki az adózó terhére mulasztási bírság, ha az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó nem tett eleget bevallási, adatbejelentési, vagyonszerzési illetékkel kapcsolatos bejelentési, változásbejelentési, adatszolgáltatási, pénzforgalmi számlanyitási, regisztrációs kötelezettségének. A bevallás benyújtásával egyenértékű, ha az adózó a bevallás benyújtására előírt határidőig az adóhatóság által rendszeresített elektronikus űrlapon nyilatkozik, hogy a bevallás benyújtására az adott időszakban nem került sor, mert adókötelezettsége nem keletkezett. E rendelkezés nem alkalmazható a soron kívüli bevallási kötelezettség esetén, továbbá felszámolás, végelszámolás, kényszertörlés esetén a tevékenységet lezáró adóbevallásra, valamint a felszámolás, végelszámolás, kényszertörlés befejezésekor benyújtandó adóbevallásra. Amennyiben az adózó az Art. 49. § (4) bekezdése szerinti nyilatkozatot tett, bevallási kötelezettségének elmulasztása miatt nem szankcionálható.

44. A természetes személy esetében figyelemmel kell lenni arra, hogy az Szja tv. 11/A. §-a szerint a vállalkozási tevékenységet nem folytató és áfa fizetésére nem kötelezett természetes személy bejelentést tett-e a bevallási késedelemről, mivel önhibáján kívüli késedelem esetén mulasztási bírság a bevallás naptári éve november 20. napjáig nem szabható ki, kivéve, ha az adózó bevallását november 20-a előtt nyújtja be és késedelmét igazoltan nem menti ki.

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

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

***47.** Az adózó a hibásan benyújtott bevallás miatt mulasztási bírsággal sújtható az Art. 220. § (1)-(2) bekezdései szerint. Hibás bevallás esetén nincs helye az Art. 221. §-a alkalmazásának, azonban az adóhatóság a mulasztás súlyához igazodó, az adózási érdeksérelemmel arányos bírságot szabhat ki a 220. § (1)-(2) bekezdése alapján, figyelemmel az Art. 237. §-ában felsorolt mérlegelési szempontokra, vagy mellőzheti a bírság kiszabását. Az Art. 7. § 22. pontja szerint hibásnak az a bevallás tekinthető, amelynél számítási hiba vagy más hasonló elírás miatt kijavításnak van helye, vagy a bevallás adóhiányt nem eredményező hiányosságát az adóhatóság tárja fel. Ide kell érteni azt az esetet is, amikor az adóellenőrzés során az adóhatóság a vizsgálat alá vont bevallás olyan hibáját tárja fel, amely adókülönbözetet eredményez, de adóhiányt nem. Ilyen eset, amikor az adózó éveken keresztül – nyilvánvalóan nem a tényleges gazdasági tevékenységének megfelelő - nullás adatartalmú bevallásokat ad be, ezért az adóhatóság ellenőrzése során minden bevallási időszakra vonatkozóan*

adókülönbözetet tár fel, amely a befizetés teljesítése miatt – a folyószámlán jelentkező túlfizetés következtében - nem minősül adóhiánynak. Ilyen eset áll fenn akkor is, amikor az adózó az értékesítést és beszerzést terhelő adó keletkezését egyaránt maga után vonó, közösségi beszerzésének adatait nem szerepelteti adott időszaki általánosforgalmiadó-bevallásában, ezért az adóhatóság az adózó terhére és javára adókülönbözetet állapít meg, amely mivel számszaki megállapítást nem eredményez, szintén nem minősül adóhiánynak. Amennyiben a hibás adóbevallást adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő ellenjegyezte, úgy a hibás bevallás miatt az Art. 49. § (7) bekezdése alapján az ellenjegyző adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő terhére lehet bírságot megállapítani. A mulasztási bírság mértéke az adózóra irányadó bírságmértékhez igazodik. Amennyiben az adóhatóság feltárja, hogy az adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő által ellenjegyzett több bevallás is hibás, a bevallásokhoz kapcsolódóan külön-külön az adótanácsadó illetékessége szerinti elsőfokú adóhatóság hozza meg a mulasztási bírság kiszabásáról rendelkező határozatokat.[14]

48. *A pénzforgalmi számlanyitási kötelezettséget az Art. 9. § i) pontja az adókötelezettségek között nevesíti. A külön jogszabályokban, illetve az Art. 114. §-ában meghatározott adózók belföldi pénzforgalmi számlanyitásra kötelezettek. Az első pénzforgalmi számlát a pénzforgalmi számla nyitására kötelezett adózó adószámának közlésétől számított 15 napon belül kell megnyitni. A pénzforgalmi számlaszámot az adózónak az adóhatósághoz nem kell bejelentenie, az adózó kizárólag azért szankcionálható, ha nem rendelkezik pénzforgalmi számlával. Ide tartozik az az eset is, ha az adózó pénzforgalmi számláját megszüntette, de nem nyitott helyette újat.*[15]

49. Az üzletlezárás akadályozása (Art. 222. §) esetén az adózó az általános bírságszabály szerint (természetes személy kettőszázezer forintig, nem természetes személy adózó ötszázezer forintig) szankcionálható, ha üzletének lezárását akadályozza. Amennyiben az adózó az üzletlezárás foganatosítását meghiúsítja, valamint a lezárt üzletet kinyitja, a mulasztási bírság felső határa az üzletlezárást elrendelő határozatban meghatározott napjai számának és a bírság adózóra vonatkozó, fent meghatározott legmagasabb mértékének szorzata. Az üzletlezárás akadályozásáért, illetve meghiúsításáért az adózónak nem minősülő személy is bírságolható.

50. A munkáltató kijelölésére vonatkozó szabály megsértése (Art. 223. §) esetében, ha több munkáltató által létesített munkaviszony esetén a munkáltató kijelölésére írásban a munkaviszony létesítésével egyidejűleg nem kerül sor az Art. 8. §-a szerint, a munkaviszony valamennyi — az Mt. szerinti — munkáltatója az általános bírságszabály szerint szankcionálható, vagyis természetes személy adózó kettőszáz ezer forintig, nem természetes személy adózó ötszáz ezer forintig terjedő mértékben.

51. A természetes és nem természetes személy adózót egymillió forintig terjedő mulasztási bírsággal kell sújtani, ha adószámhoz kötött tevékenységet vagy adóköteles tevékenységet adószám hiányában folytat. (Art. 224. §) Ezen törvényhelyre hivatkozással helyszíni ellenőrzések alkalmával, az adóalany-nyilvántartásban történő ellenőrzést követően kerülhet sor a szankcionálásra. A mulasztási bírság biztosítékaként az Art. 239. §-ban foglaltak alapján az árukészletnek, a tevékenység eszközének, illetve a termék-előállítás eredményének lefoglalására van lehetőség, amennyiben a mulasztási bírság kiszabására egyéni vállalkozói tevékenység bejelentéséhez, cégbejegyzéshez kötött tevékenység vagy adóköteles tevékenység adószám hiányában történő végzése miatt kerül sor. Az alkalmazandó szabályokat a 76. és 78. pontok tartalmazzák.

[14] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.
[15] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.

52. A foglalkoztatott bejelentésére vonatkozó szabályok megsértése (Art. 225. §) esetén a következő szabályokat kell alkalmazni:

a) Ha az adózó be nem jelentett foglalkoztatottat alkalmaz vagy alkalmazott, akkor a bírság kiszabása minden esetben kötelező.

b) Az adózót egymillió forintig terjedő mulasztási bírsággal kell sújtani, ha be nem jelentett foglalkoztatottat alkalmaz vagy alkalmazott. A Veszélyhelyzeti Korm. rendelet szerinti veszélyhelyzet ideje alatt – a Bírság Korm. rendelet alapján - a 2024. augusztus 1-jétől esedékes kötelezettségek megszegése esetében az Art. 225. § (1) bekezdésétől eltérően az adózót kétmillió forintig terjedő mulasztási bírsággal kell sújtani. Ha az adózó a biztosított bejelentésére vonatkozó bejelentési kötelezettségét késedelmesen, de az ellenőrzés megkezdéséig a tényleges foglalkoztatás teljes időtartamára vonatkozóan teljesítette, az adóhatóság csak késedelmes bejelentés miatt szankcionálhat. A bírság kiszabása ebben az esetben mellőzhető.[16]

c) Az adózó ötszázezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható, ha a foglalkoztatottra vonatkozó bejelentési kötelezettségét hibásan, hiányosan, illetve valótlan adattartalommal teljesíti.

d) Nem lehet be nem jelentett foglalkoztatott miatt mulasztási bírságot kiszabni, ha az adózó a foglalkoztatott vonatkozásában az ellenőrzést megelőző bevallással lezárt utolsó adómegállapítási időszak vonatkozásában *az ugyanazon jogviszonnyal összefüggő bevallási kötelezettségének* eleget tett.[17]

e) A foglalkoztatót terhelő bejelentési kötelezettség elmulasztása esetén kiszabandó vagy hibás, hiányos, illetve valótlan adattartalommal történő teljesítése esetén kiszabható mulasztási bírság felső határa a bejelenteni elmulasztott vagy a hibás, hiányos, illetve valótlan adattartalommal teljesített bejelentéssel érintett foglalkoztatottak számának és a be nem jelentett foglalkoztatott esetén, illetve a hibás, hiányos, valótlan bejelentésre vonatkozó, bírság legmagasabb mértékének szorzata.

f) Az Art. 7. § 10. pontja szerint be nem jelentett foglalkoztatottnak minősül az adózó tevékenységében személyesen közreműködő természetes személy, akire vonatkozóan a munkáltató, illetve kifizető biztosítotti bejelentési kötelezettségének nem tett eleget, illetve a munkáltató, kifizető nem tudja bizonyítani, hogy a tevékenységében közreműködő jogviszonya kívül esik a bejelentési kötelezettségen. Az Art. 245. §-a alapján, ha az adózó be nem jelentett foglalkoztatottat foglalkoztat vagy foglalkoztatott, az adóhatóság az adózó terhére mulasztási bírság kiszabása mellett üzletlezárás intézkedést is alkalmazhat, melynek szabályait a 80-82. pontok tartalmazzák.

53. *Igazolatlan eredetű áru forgalmazása és EKAER bejelentési kötelezettség nem előírásszerű teljesítése (Art. 226. §) esetén alkalmazandó szabályok:*

a) Amennyiben az adózó igazolatlan eredetű árut forgalmaz, terhére az adóhatóság az áru forgalmi értékének negyven százalékáig terjedő, de természetes személy adózó esetében legalább kettőszázezer forint nem természetes személy adózó esetében legalább ötszázezer forint mulasztási bírságot szabhat ki.[18]

b) Igazolatlan eredetű árunak minősül az Art. 7. § 23. pontja szerint mindazon áru, anyag, amelyről az adózó az ellenőrzés időpontjában hiteles bizonylattal vagy bizonylat kiállításának alapjául szolgáló okirattal nem rendelkezik.

[16] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.
[17] Módosította a 3001/2021. útmutató, érvényes: 2021. január 12-től.
[18] Módosította a 3007/2021. útmutató, érvényes:.2022. január 1-jétől.

c) Amennyiben az adózó egy termékegységbe tartozó fuvarozott termék tekintetében nem tesz eleget EKAER bejelentési kötelezettségének, az adóhatóság az adózó terhére a be nem jelentett áru adó nélküli értékének negyven százalékáig terjedő mulasztási bírságot szabhat ki.
d) Amennyiben az adózó egy termékegységbe tartozó fuvarozott termék tekintetében az EKAER bejelentési kötelezettségét úgy teljesítette, hogy a bejelentett termék mennyisége eltér a ténylegesen fuvarozott termék mennyiségétől, akkor a termék be nem jelentett mennyisége adó nélküli értékének, illetve a bejelentett, de ténylegesen nem fuvarozott termék adó nélküli értékének negyven százalékáig terjedő mulasztási bírság szabható ki.
e) Amennyiben az adózó egy termékegységbe tartozó fuvarozott termék tekintetében az EKAER bejelentési kötelezettségét úgy teljesítette, hogy a fuvarozott termék bejelentett értéke eltér a tényleges adó nélküli értékétől, akkor a bejelentett termékérték és a tényleges adó nélküli termékérték különbözete után negyven százalékig terjedő mulasztási bírság szabható ki, feltéve, hogy az adózóval szemben a d) pont szerint mulasztási bírság kiszabásának nincs helye.
f) Amennyiben az adózó - kivéve a termék mennyiségére, illetve értékére vonatkozó bejelentési kötelezettség d)-e) pontok szerinti megsértését - egy termékegység tekintetében az EKAER bejelentési kötelezettségét nem a jogszabálynak megfelelő adattartalommal teljesíti, az adóhatóság az Art. 220. § (1) bekezdésében foglaltak szerint jár el, feltéve, hogy az adózóval szemben a d)-e) pontok szerint mulasztási bírság kiszabásának nincs helye.
g) A c)-f) pontoktól eltérően nincs helye mulasztási bírság megállapításának, ha az adózó igazolja, hogy úgy járt el, ahogy az az adott helyzetben tőle elvárható.
h) Az Art. 245. § (1) bekezdése b) pontja alapján, ha az adózó igazolatlan eredetű árut forgalmaz, az adóhatóság az adózó terhére mulasztási bírság kiszabása mellett üzletlezárás intézkedést is alkalmazhat, melynek szabályait a 80-82. pontok tartalmazzák.
i) Ha az adóhatóság az EKAER bejelentési kötelezettség elmulasztása, hibásan, valótlan adattartalommal vagy hiányosan történő teljesítése miatt mulasztási bírságot szab ki, a fuvarozott terméket – a romlandó áru és az élő állat kivételével – a kiszabott bírság összegének mértékéig, annak biztosítékaként lefoglalhatja az Art. 240. §-a alapján.[19]

54. Beszámoló letétbe helyezési és közzétételi szabály megsértése (Art. 227. §) esetében alkalmazandó eljárás:

a) Az adóhatóság a Számv. tv. szerinti beszámoló letétbe helyezési és közzétételi kötelezettség elmulasztása esetén harmincnapos határidő tűzésével felhívja az adózót a kötelezettség teljesítésére. A harmincnapos határidő tűzésével járó felhívás nem alkalmazható, ha az adózó a mulasztás elkövetésekor felszámolás, kényszertörlés vagy végelszámolás alatt állt, ebben az esetben az adóhatóság bírságot sem szabhat ki, tekintettel arra, hogy az Art. 227. § (5) bekezdése kizárja az (1) bekezdés alkalmazását, ami ebben az esetben az alapját képezi a 227. § szerinti bírságolásnak.

b) Ha az adózó a felhívás szerinti határidőben a kötelezettség teljesítését nem pótolja, az adóhatóság harmincnapos határidő tűzésével kettőszázezer forint mulasztási bírság kiszabása mellett ismételten felhívja az adózót a kötelezettség teljesítésére.

c) Ha az adózó a beszámoló letétbehelyezési, illetve közzétételi kötelezettségének az ismételt felhívásban szereplő határidőn belül sem tesz eleget, az adóhatóság az adózó adószámát hivatalból törli és erről a cégbíróságot elektronikus úton haladéktalanul értesíti és kezdeményezi a cég megszűntnek nyilvánítását.

[19] Módosította a 3001/2021. útmutató, érvényes: 2021. január 12-től.

d) Nincs helye az adószám törlésének, ha az adózó a beszámoló letétbehelyezési, illetve közzétételi kötelezettségét az adószám törléséről szóló határozat véglegessé válását megelőzően teljesíti.

Ezen pont szerinti mulasztás miatt akkor van helye bírság kiszabásának, ha a Számv. tv. szerinti beszámoló letétbe helyezésére vonatkozó kötelezettség elmulasztása 2018. január 1-jére vagy azt követő időpontra esik.

Amennyiben a beszámoló letétbe helyezésére 2018. január 1-je előtt kerül sor, úgy az alábbi szabályok irányadók:

Az adóhatóság a számviteli törvény szerinti beszámoló letétbe helyezésére előírt határidő eredménytelen elteltét követő 15 napon belül 30 napos határidő tűzésével a 2003. évi XCII. törvény (régi Art.) 172. § (1) bekezdés e) pontja szerinti mulasztási bírság kiszabása mellett felhívja az adózót a kötelezettség teljesítésére. Ebben az esetben a magánszemély adózó 200 ezer forintig, más adózó 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható.

Amennyiben az adózó a számviteli törvény szerinti beszámoló letétbe helyezésére vonatkozó kötelezettségét az adóhatóság a régi Art. 174/A. § szerinti első felszólításában szereplő határidőn belül nem teljesíti, az adóhatóság a határidő leteltét követő napon 60 napos határidő tűzésével 1 millió forintig terjedő mulasztási bírságot állapít meg az adózó terhére, valamint ismételten felhívja az adózót a kötelezettség teljesítésére. (régi Art. 172. § (7a) bekezdése szerinti bírság) Ha az adózó a beszámoló letétbe helyezési, kötelezettségének az ismételt felhívásban szereplő határidőn belül sem tesz eleget, az adóhatóság az adózó adószámát felfüggesztés nélkül hivatalból törli és erről a cégbíróságot elektronikus úton haladéktalanul értesíti és kezdeményezi a cég megszűntnek nyilvánítását kivéve, ha az adózó kényszertörlés alatt áll.. A fentiek nem alkalmazhatók, ha az adózó a mulasztás elkövetésekor felszámolás vagy végelszámolás alatt állt. Ha az adózó a beszámoló letétbehelyezési kötelezettségét az adószám törléséről szóló határozat kiadmányozásáig teljesíti, akkor az adószám törlését elrendelő határozat kiadmányozásának nincs helye. Amennyiben az adózó az adószám törlését elrendelő határozat kiadmányozását követően, annak jogerőre emelkedéséig teljesíti a beszámoló letétbehelyezési kötelezettségét vagy annak teljesítéséről az adóhatóság a kiadmányozást követően szerez tudomást, az adóhatóság a határozatot visszavonja.

54a. *Az adózó az általános bírságszabály szerint szankcionálható, ha a Számv. tv. alapján összeállítandó szabályzataiban foglaltaktól eltérően jár el, továbbá, ha a közzétett beszámolója a beszámoló szempontjából lényegesnek minősülő információkat nem tartalmaz vagy tévesen mutat be. (Art. 227/A. §) Lényegesnek minősül a beszámoló szempontjából minden olyan információ, amelynek elhagyása vagy téves bemutatása - az észszerűség határain belül – befolyásolja a beszámoló adatait felhasználók döntéseit.*[20]

54b. *Az adóhatóság, a globális minimum-adószintet biztosító kiegészítő adókról és ezzel összefüggésben egyes adótörvények módosításáról szóló 2023. évi LXXXIV. törvény (a továbbiakban: Globális minimumadó tv.) szerinti, az egyes multinacionális vállalatcsoportok vagy nagyméretű belföldi vállalatcsoportok tagjára vonatkozóan*

- *a) bejelentési kötelezettség elmulasztása, késedelmes teljesítése esetén ötmillió forint,*
- *b) bevallási kötelezettség elmulasztása, késedelmes, hiányos, hibás vagy valótlan adattartalmú teljesítése esetén tíz millió forint, mulasztási bírságot szabhat ki. A Globális minimumadó tv.-ben meghatározott kötelezettségek nem teljesítése esetén, a 2026. december 31. előtt kezdődő adóévek tekintetében bírság nem szabható ki, ha a csoporttag*

[20] Kiegészítette a 3001/2021. útmutató, érvényes: 2021. január 12-től.

úgy járt el, ahogy az az adott helyzetben a csoporttagtól elvárható. (Art. 227/B. §, Art. 274/R. §) [21]

55. Számla-, nyugtakibocsátási kötelezettség, valamint iratmegőrzési kötelezettség szabályainak megsértése (Art. 228. §) esetén

a) Az adóhatóság az adózót egymillió forintig, a Veszélyhelyzeti Korm. rendelet szerinti veszélyhelyzet ideje alatt – a Bírság Korm. rendelet alapján - a 2024. augusztus 1-jétől esedékes kötelezettségek megszegése esetében az Art. 228. § (1) bekezdésétől eltérően kétmillió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja, ha

aa) a számla-, egyszerűsített számla-, nyugtakibocsátási kötelezettségét elmulasztja, vagy a számlát, egyszerűsített számlát, nyugtát nem a tényleges ellenértékről bocsátja ki, vagy

ab) iratmegőrzési kötelezettségének nem tesz eleget. [22]

b) A nyugta-kibocsátási kötelezettség teljesítése akkor valósul meg szabályszerűen, ha az ellenértéket a jogszabályi előírásoknak megfelelően bizonylatolják és a bizonylatot a vásárlás befejeződéséig a vevő rendelkezésére is bocsátják. Amennyiben ez a követelmény nem teljesül, úgy az a nyugta-kibocsátási kötelezettség elmulasztásának minősül.

c) *Tekintettel arra, hogy ez a tényállás az adóelkerülés egyik leggyakoribb módja, a mulasztási bírsággal történő szankcionálás az adózó személyétől független, egységes és emelt tételű, összege egymillió forintig terjed. A Veszélyhelyzeti Korm. rendelet szerinti veszélyhelyzet ideje alatt – a Bírság Korm. rendelet alapján - a 2024. augusztus 1-jétől esedékes kötelezettségek megszegése esetében az Art. 228. § (1) bekezdésétől eltérően az adózó kétmillió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható.* [23]

d) A bizonylat kisebb hiányossága (pl.: a címzés hiányos) miatti mulasztási bírságot nem ezen törvényhely, hanem az Art. 220. § (1)-(2) bekezdése alapozza meg. Ide tartozik az az eset is, amikor az adózó olyan bizonylatot bocsát ki, amelyik nem felel meg a számla és a nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák adóhatósági ellenőrzéséről szóló 23/2014. (VI. 30.) NGM rendelet 4. §-ában foglaltaknak, mely értelmében a nyomtatvány előállító az adóhatóság által részére előre kijelölt sorszámtartományban folyamatosan, az adott sorszámtartományba illeszkedő sorszám kihagyás és ismétlés nélküli felhasználásával állíthat elő számlát. Ettől az előírástól eltérő módon előállított számlát kibocsátó adózó tehát nem esik egy tekintet alá a számlaadási kötelezettségét elmulasztó – a 228. § (1) bekezdése alapján szankcionálható – adózóval, hanem az Art. 220. § (1) bekezdése alapján bírságolható.

e) Mérlegelhető körülmények az adózó javára pl.: ha hitelt érdemlően bizonyítható, hogy az adózó, illetve a nála foglalkoztatott a nyugtát kiállította (a vásárlás adatait a pénztárgépbe beütötte; rögzítette és kinyomtatta) de a vevőnek azt nem adta át (pl.: a pénztárgép szalagjáról az egyes nyugták nincsenek leszakítva, de a vásárlások pontosan rögzítve vannak); Az adózó terhére pl.: ha a kötelezettségét az adózó már korábban is elmulasztotta, vagy a pénztárgép használatára köteles vállalkozás egyáltalán nem rendelkezik pénztárgéppel, vagy egyéb vállalkozás egyáltalán nem rendelkezik a kötelezettség teljesítésére alkalmas eszközzel (pl.: pénztárgéppel, vagy nyugtatömbbel), ebben az esetben a mulasztási bírságot a bírsághatár felső összegében javasolt kiszabni, mivel az adózó a jogszabályban előírt kötelezettségét egyáltalán nem tudja teljesíteni, vagy folyamatos nyitva tartás mellett csak alkalmanként állít ki nyugtát.

---

[21] Kiegészítette a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.
[22] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.
[23] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.

f) A jogkövetkezmények alkalmazása során az iratmegőrzési kötelezettség elmulasztásával egy tekintet alá esik, ha az adózó iratait az ellenőrzés lefolytatására alkalmatlan állapotban nyújtja be.

g) 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 kettőszázezer forint, nem természetes személy adózó esetében ötszázezer forint és a hiányzó számlák, illetve nyugták számának szorzata által meghatározott összegig terjedhet. Amennyiben azonban a hiányzó bizonylatot a számla befogadótól kért hiteles másolattal igazolja az adózó, ez elfogadható, mivel az iratmegőrzési kötelezettség szankcionálásának az a célja, hogy a bevételeket, az adóalapot ne lehessen eltitkolni az adóhatóság elől. Így megengedhető, ha a hiteles másolatot mutatja be az adózó, aki ugyan nem tett eleget az iratmegőrzési kötelezettségének, de a másolatok beszerzésével lehetővé tette a tényleges adóalap és az adó megállapítását. A hiteles másolat benyújtása esetén jegyzőkönyvezni kell, hogy iratmegőrzési kötelezettségének nem tett maradéktalanul eleget, és ezt a tényt egy következő bírság kiszabásánál a mérlegelésnél figyelembe kell venni. Amennyiben meg nem határozható számú számla, vagy az iratanyag teljes egészében hiányzik, úgy az adózó az iratmegőrzési kötelezettség megszegéséért 1 millió Ft-ig terjedő bírsággal sújtható, ezen összeghatáron belül az adóhatóság mérlegelés alapján szabja ki a konkrét esetben a bírságot. Ugyanakkor a számlaforgalmazóktól származó adatszolgáltatásokból kikövetkeztethető, az adózó hány számlatömböt vásárolt, és abban hány számla volt, figyelemmel a sorszámtartományra. A bírság összegét az alábbiak szerint kell kiszámolni,például egy 25 lapból álló számla-tömb esetén:

ga) természetes személy esetén a bírság: 25*200.000=5.000.000 Ft-ig terjedhet

gb) más adózó esetén: 25*500.000=12.500.000 Ft-ig terjedhet

h) Az Art. 245. § (1) bekezdés c) pontja alapján az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabása mellett az adóköteles tevékenység célját szolgáló helyiséget 12 nyitvatartási napra lezárhatja, ha az adózó az adóköteles tevékenység célját szolgáló ugyanazon helységben (műhely, üzlet, telep stb.) az első ellenőrzéstől számított egy éven belül második alkalommal mulasztotta el számla- vagy nyugtaadási kötelezettségét. Az üzletlezárás szabályait a 80-82. pontok tartalmazzák.

56. Az Art. 229. §-a alapján az általános forgalmi adó összesítő jelentés szerinti adatszolgáltatási kötelezettség elmulasztása, késedelmes, hiányos, hibás vagy valótlan adattartalmú teljesítése esetén a kiszabható mulasztási bírság felső határa az érintett számlák, illetve számlával egy tekintet alá eső okiratok számának és az általános bírságszabály szerinti bírság adózóra egyébként vonatkozó legmagasabb mértékének szorzata. Áfa összesítő jelentésnek kell tekinteni az *Áfa tv.* 10. mellékletében szereplő valamennyi adatszolgáltatást. Ezen pontban rögzített mulasztás miatt az adózó 2018. július 1-jétől szankcionálható.[24]

56a. *Az Áfa tv. 183/C. § (1) bekezdése szerinti nyilvántartás-vezetési kötelezettség elmulasztása, hibás vagy hiányos teljesítése, az Áfa tv. 183/C. § (2) bekezdése szerinti adatszolgáltatási kötelezettség elmulasztása, késedelmes, hibás vagy hiányos teljesítése, valamint az Áfa tv. 183/C. § (7) bekezdése szerinti nyilvántartás-megőrzési kötelezettség elmulasztása esetén az adóhatóság a nyilvántartás-vezetésre, adatszolgáltatásra és nyilvántartás-megőrzésre kötelezettet ötmillió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja. Nincs helye mulasztási bírság kiszabásának, ha a nyilvántartás-vezetésre, adatszolgáltatásra és nyilvántartás-megőrzésre kötelezett mulasztását, késedelmét, hibás*

[24] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.

vagy hiányos teljesítését annak igazolásával menti ki, hogy úgy járt el, ahogy az az adott helyzetben általában elvárható. (Art. 229/A. §)[25]

57. Nyilvántartási, iratmegőrzési kötelezettség megszegése szokásos piaci ár meghatározása, valamint ellenőrzött külföldi társaságokkal folytatott ügyletek esetén (Art. 230.§) alkalmazandó szabályok:

a) Az adózó a szokásos piaci ár meghatározásával, valamint az ellenőrzött külföldi társaságokkal folytatott jogügyletekkel összefüggő nyilvántartási kötelezettségének megsértése, illetve e nyilvántartással összefüggő iratmegőrzési kötelezettségének megsértése esetén nyilvántartásonként (összevont nyilvántartásonként) *ötmillió forintig* terjedő, ismételt jogsértés esetén nyilvántartásonként (összevont nyilvántartásonként) *tízmillió forintig* terjedő mulasztási bírsággal sújtható . A kötelezettségnek az ismételt mulasztás miatt hozott határozat közlését megelőzően történő teljesítése esetén az e bekezdés alapján kiszabott bírság mérsékelhető vagy elengedhető.[26]

b) *Ugyanazon nyilvántartás vezetésének ismételt elmulasztása esetén az adózó az első esetben kiszabott mulasztási bírság mértékének négyszereséig terjedő mulasztási bírsággal sújtható. Az a) pont ismételt jogsértésre vonatkozó rendelkezése, valamint ezen pont első mondata nem alkalmazható, ha a két egymást követő mulasztás között kettő évnél több telt el.*[27]

c) A szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségeket a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló 32/2017. (X. 18.) NGM rendelet szabályozza.

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

e) Az e pont alapján történő bírságkiszabás során a bírságösszegeket minden esetben differenciáltan, az egyes nyilvántartási hibák, hiányosságok súlyához mérten kell megállapítani úgy, hogy a kiszabott bírság összességében is megfeleljen az arányosság követelményének.

f) Mérlegelhető körülmények, pl.:

fa) Az adózó terhére:

faa.) nyilvántartások vezetését teljesen elmulasztja;

fab.) a nyilvántartások vezetése olyan mértékben hiányos, hogy a szokásos piaci ár megállapítása azokból nem lehetséges.

fb) Az adózó javára:

fba.) nyilvántartások hiányos vagy az előírásoktól eltérő módon való vezetése, olyan apróbb hiányosságok, melyek a szokásos piaci ár megállapítását nem gátolják;

fbb.) az adózó a nyilvántartását a jogszabályoknak megfelelő tartalommal elkészítette ugyan, de nem tartotta be a Tao. tv. 18. § (5) bekezdésében számára előírt határidőt (azaz a bevallás benyújtásáig nem készült el a nyilvántartás).

58. Az adóelőleg-kiegészítési szabályok megsértése (Art. 231. §) esetében alkalmazandó bírságszabályok:

---

[25] Kiegészítette a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.
[26] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.
[27] Módosította a 3001/2021. útmutató, érvényes: 2021. január 12-től.

a) Ha az adózó esedékességig az adóévi várható adó összegét – figyelemmel az adóév során megfizetett előleg összegére is – nem fizette meg legalább kilencven százalékos mértékben, a befizetett előleg és az adóévi adó kilencven százalékának különbözete után *tíz százalékig terjedő* mulasztási bírságot fizet.[28]

b) A mulasztási bírság alapjának számítása során figyelmen kívül kell hagyni az adóelőleg-kiegészítés esedékességének napján és a mérlegfordulónapon alkalmazott árfolyam különbsége alapján számított nyereségjellegű árfolyam különbözetet, valamint az adóelőleg kiegészítés napja és a mérlegkészítés időpontja közötti időszakban ismertté vált, adott üzleti évre elszámolandó támogatásokat, ha azok adóalapot képeznek .

c) A bírságalap meghatározása során az adóév végéig, de a feltöltési kötelezettség esedékességét követően megfizetett előleget figyelmen kívül kell hagyni, azonban ez a körülmény a bírság mértékének meghatározása során adózó javára értékelhető. A bírságalap meghatározása során figyelmen kívül kell hagyni az adóelőleg-kiegészítés esedékességének napján és a mérlegfordulónapon alkalmazott árfolyam különbsége alapján számított nyereségjellegű árfolyam különbözetet, ha az adóalapot képez.

d) Mérlegelhető körülmények pl.:

da) Az adózó javára:

daa.) az adózó feltöltési kötelezettsége teljesítésének néhány napos késedelme; nagy nyomatékkal kell az adózó javára figyelembe venni azt, ha kötelezettségének csak két-három napos késedelemmel tett eleget.

dab.) a mulasztási bírság alapja a tényleges kötelezettséghez viszonyítva elenyésző összegű (az, hogy a mulasztási bírság alapja a tényleges kötelezettséghez képest elenyésző összegű-e, mindig az adott eset tükrében ítélhető meg);

dac.) az adózó kötelezettségcsökkenést eredményező önellenőrzést nyújt be, csökkentve ezzel a várható fizetendő adó összegét.

db) Az adózó terhére, ha előfordult, hogy az adózó korábban sem tett eleget feltöltési kötelezettségének.

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

59. Ha a munkáltató (kifizető) adólevonási, vagy az adóbeszedésre kötelezett adóbeszedési kötelezettségét részben vagy egészben elmulasztotta, vagy a beszedett, illetve megállapított és levont adót nem fizette meg, késedelmi pótlék mellett mulasztási bírságot fizet. A bírság alapja a beszedni, levonni, illetve megfizetni elmulasztott adó összege, mértéke ennek 50%-áig terjedhet. (Art. 232. §)

60. A készpénzfizetési szabály megsértése (Art. 233. §) esetében alkalmazandó szabályok:

a) Az Art. 114. § (3) bekezdése alapján a pénzforgalmi számla nyitására kötelezett adózó adóköteles tevékenysége keretében más, pénzforgalmi számla nyitására kötelezett adózónak a vele vagy más jogalannyal kötött szerződés alapján, az abban meghatározott szolgáltatás vagy termékértékesítés — általános forgalmi adó felszámítása esetén az általános forgalmi adóval növelt — ellenértékeként, szerződésenként egy naptári hónapban legfeljebb másfél millió forint összegben teljesíthet készpénzfizetést. Ha e kötelezettséget a pénzforgalmi számla nyitására kötelezett adózó megsérti, a készpénzfizetésnek a másfél millió forintot meghaladó része után húsz százalék mértékű mulasztási bírságot fizet.

[28] Módosította a 3001/2021. útmutató, érvényes: 2021. január 12-től.

b) A 114. § (3) bekezdésének megsértésével teljesített fizetés jogosultja, ha a szabálytalan fizetést elfogadja, a készpénzfizetésnek a másfél millió forintot meghaladó része után húsz százalék mértékű mulasztási bírságot fizet.

c) A készpénzfizetés korlátozása miatt tehát a 1,5 milliós értékhatárt meghaladó rész után mind a készpénzben teljesítő pénzforgalmi számla nyitására kötelezett adózó, mind a készpénzt elfogadó 20%-os mértékű bírságot fizet. 2013. január 1-jétől pénzforgalmi számlanyitásra köteles adózó adóköteles tevékenységével összefüggő kifizetésnek az Art.-ben meghatározott módon; szerződésenként egy naptári hónapban legfeljebb 1,5 millió forint összegben teljesíthet készpénzszolgáltatást, ez az Air. 91. §-a szerinti, jogkövetési vizsgálat keretében vizsgálható. Fontos kiemelni, hogy a vizsgálat csak az ellenőrzés alatt álló adózó adókötelezettségeire vonatkozik, ezért szerződéses partnere terhére ezen vizsgálat keretében jogkövetkezmény nem állapítható meg. Az előzőekből következően, külön vizsgálat keretében szükséges megállapítani a vele szerződő adózó mulasztását, és a másik adózó bírságolására is a rá vonatkozó ellenőrzés megállapításai alapján kerülhet sor, függetlenül attól, hogy a felek azonos vagy eltérő adóhatóságok illetékességi körébe tartoznak-e. Amennyiben az adózók különböző igazgatóságok illetékességi körébe tartoznak, úgy mulasztás megállapítása esetén indokolt az erről szóló *elektronikus* jegyzőkönyv megküldése a másik adózó adóügyeiben illetékes adóhatóság részére.[29]

61. A pénztárgéppel összefüggő szabályok megsértése (Art. 234. §) esetén az adóhatóság

a) a forgalmazó terhére 10 millió forintig terjedő mulasztási bírságot köteles kiszabni, ha a pénztárgép forgalmazási engedély nélküli forgalmazását, a pénztárgép forgalmazási engedély visszavonását követő továbbforgalmazását, továbbá az engedélyezettől eltérő pénztárgép forgalmazását állapítja meg.

b) a természetes személy kötelezettet (forgalmazót, üzemeltetőt, szervizt, műszerészt) ötszázezer forintig, nem természetes személy kötelezettet 1 millió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja, amennyiben a pénztárgép kötelező használatával, forgalmazásával, üzemeltetésével, szervizelésével kapcsolatos, jogszabályban meghatározott kötelezettségek megszegésére kerül sor,

c) az adózó terhére mulasztási bírság kiszabása mellett üzletlezárás intézkedést is alkalmazhat az Art. 245. § (1) bekezdése d) pontja alapján, ha az adózó a pénztárgép üzemeltetésével kapcsolatos, jogszabályban meghatározott kötelezettségét megszegte, az üzletlezárás szabályait a 80-82. pontok tartalmazzák.

62. *Az automataberendezéssel és az Automata Felügyeleti Egységgel (AFE) összefüggő szabályok megsértése (Art. 235. §) esetén az adóhatóság*[30]

a) a felügyeleti szolgáltatói engedély nélküli AFE forgalmazása, a felügyeleti szolgáltatói engedély visszavonását követően az AFE továbbforgalmazása, továbbá a felügyeleti szolgáltatói engedélytől eltérő AFE forgalmazása, felügyeleti szolgáltatói engedély nélküli szolgáltatásnyújtás, felügyeleti szolgáltatói engedély visszavonását követő szolgáltatásnyújtás esetén tízmillió forintig terjedő mulasztási bírságot szab ki a forgalmazó, illetve a szolgáltatásnyújtó terhére. A bírság kiszabása kötelező.

b) az automataberendezés üzemeltetésével, az AFE forgalmazásával, szervizelésével kapcsolatos, jogszabályban meghatározott kötelezettségek egyéb módon történő megszegése esetén a természetes személy kötelezettet (forgalmazót, üzemeltetőt, szervizt, műszerészt) 500

[29] Módosította a 3007/2021. útmutató, érvényes: 2022. január 1-jétől.
[30] Módosította a 3001/2021. útmutató, érvényes: 2021. január 12-től.

ezer forintig, nem természetes személy kötelezettet egymillió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja.

63. A munkabérek nettó értékének megőrzését célzó adókedvezmény jogosulatlan igénybevétele (Art. 236. §) esetében alkalmazandó szabályok:

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

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

64. Az Air. 114. §-a alapján, ha a fuvarozó a hatósági zár megőrzési kötelezettségének nem tesz eleget, az adóhatóság a természetes személy fuvarozó terhére legalább kettőszázezer forint, legfeljebb ötszázezer forint, természetes személynek nem minősülő fuvarozó terhére legalább ötszázezer forint, legfeljebb egymillió forint mulasztási bírságot szabhat ki. A mulasztási bírság kiszabásánál az adóhatóság mérlegeli az eset összes körülményét, a fuvarozó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát, továbbá azt, hogy az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt-e el. A körülmények mérlegelése alapján az adóhatóság a mulasztás súlyához igazodó bírságot szab ki.

65.[31]

10. Eljárási bírság

66. Ha az adózó vagy az adózónak nem minősülő személy az eljárást akadályozza, eljárási bírsággal sújtható az Air. 69. §-a alapján. Adózó az a személy, akinek, illetve amelynek adókötelezettségét adót, költségvetési támogatást megállapító törvény, az Air., vagy önkormányzati rendelet írja elő. Nem minősül adózónak a kizárólag az adó megfizetésére kötelezett személy. A kizárólag az adó megfizetésére kötelezett személy is gyakorolhatja a törvény szerint az adózót megillető jogokat. Ha az eljárás egyéb résztvevője a kötelezettségét önhibájából megszegi, az adóhatóság az okozott többletköltségek megtérítésére kötelezi, illetve eljárási bírsággal sújthatja.

67. Az eljárás akadályozásának minősül különösen az adózó vagy az adózónak nem minősülő személy részéről:

a) a megjelenési kötelezettség elmulasztása,

b) a tanúvallomás jogosulatlan megtagadása,

c) a nyilatkozattételi kötelezettség elmulasztása vagy jogosulatlan megtagadása, valótlan tartalmú nyilatkozat megtétele,

d) az iratrendezési, iratpótlási kötelezettség elmulasztása.

[31] Érvénytelenítette a 3001/2021. útmutató, érvénytelen: 2021. január 12-től.

68. Az eljárási bírság legkisebb összege esetenként tízezer forint, legmagasabb összege természetes személy esetén ötszázezer forint, jogi személy vagy egyéb szervezet esetén egymillió forint. 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.

68a. *A 68. pontban a jogi személy vagy egyéb szervezet esetén meghatározott bírságmaximum alól kivételt képez az az eset, amikor az adóhatóság az adóst megillető, hitelintézetnél kezelt összeg zárolását rendeli el, és a hitelintézet a zárolást elmulasztja, vagy nem a jogszabályban előírtaknak megfelelően teljesíti. Ebben az esetben az adóhatóság a hitelintézettel szemben a zárolni elmulasztott vagy nem jogszabályban előírtaknak megfelelően zárolt összeg ötven százalékáig, de legfeljebb tíz millió forintig terjedő eljárási bírságot szabhat ki.*[32]

69. Az eljárás minden résztvevője, természetes személy esetén 200 ezer forintig, jogi személy és egyéb szervezet esetén 500 ezer forintig terjedő eljárási bírsággal sújtható az Avt. 22. §-a alapján, ha a végrehajtási eljárást a megjelenési kötelezettség elmulasztásával, az együttműködési kötelezettség megsértésével vagy más módon akadályozza. Azzal szemben, aki a jogsértést ismételten követi el, a kiszabható eljárási bírság összege természetes személy esetén 500 ezer forintig, jogi személy és egyéb szervezet esetén 1 millió forintig terjedhet.

70. *Az Avt. 122. §-a szerint, ha az általános közigazgatási rendtartás alapján hozott döntés meghatározott cselekmény elvégzésére vagy meghatározott magatartásra, tűrésre, abbahagyásra irányul, és az adós a meghatározott cselekményt önként nem teljesítette, a behajtást kérő hatóság a végrehajtás érdekében megkeresi az adóhatóságot. Az adóhatóság az eljárási bírság kilátásba helyezése mellett felhívja az adóst a meghatározott cselekmény önkéntes teljesítésére, továbbá tájékoztatja a teljesítés elmaradásának következményeiről. Az önkéntes teljesítés elmaradása esetén az adóhatóság a meghatározott cselekmény végrehajtása érdekében az adóssal szemben eljárási bírságot szabhat ki a 69. pont alkalmazásával. Az adóhatóság az eljárási bírságot kiszabó végzésben határidő tűzésével ismételten felhívja az adóst a kötelezettsége önkéntes teljesítésére. A kötelezettség határidőben történő teljesítése esetén a kiszabott bírság mérsékelhető vagy elengedhető.*
A bírság mérséklése, elengedése során az adóhatóság ugyanazokat a szempontokat mérlegeli, mint a bírság kiszabásakor. E körben kiemelt súllyal kell értékelni, ha az önkéntes teljesítés harmadik személyek érdeksérelmének elhárítását eredményezi. A bírság kiszabása során értékelt körülmények mellett az adóhatóság figyelembe veheti az önkéntes teljesítés adós oldalán felmerült költségvonzatát is.[33]

71. Ha az adós jogi személy vagy egyéb szervezet, a 70. pont szerinti eljárási bírságot mind a jogi személlyel vagy egyéb szervezettel szemben, mind a vezető tisztségviselőjével szemben egyidejűleg ki lehet szabni.

72. *Ha az adós a 70. pont szerinti eljárási bírságot kiszabó végzésben megállapított határidő alatt sem teljesítette a kötelezettségét, az eljárási bírság egy alkalommal ismételten kiszabható. Az adóhatóság az eljárási bírságot kiszabó végzésben határidő tűzésével ismételten felhívja az adóst a*

[32] Kiegészítette a 3007/2021. útmutató, érvényes: 2022. január 1-jétől.
[33] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.

kötelezettsége önkéntes teljesítésére. A kötelezettség határidőben történő teljesítése esetén az ismételten kiszabott bírság mérsékelhető vagy elengedhető.[34]

73. Az Air. 34. § (3) bekezdése alapján, ha az adózó nyilvánvalóan alaptalanul tesz kizárásra irányuló bejelentést, vagy ugyanabban az eljárásban ugyanazon ügyintéző ellen ismételten alaptalan bejelentést tesz, a kizárást megtagadó végzésben eljárási bírsággal sújtható.

74.[35]

75. A kirendelt szakértő eljárási bírsággal sújtható és díja a határidő lejártát követő naptól kezdődően naponta egy százalékkal csökkenthető, ha anélkül, hogy a határidő meghosszabbítása iránti igényét vagy akadályoztatását előzetesen bejelentette volna, feladatait határidőre nem teljesíti (Air. 66. § (6) bekezdés).

10a. A kerekítés szabályai[36]

75a. *Az Art. 6. § (3) bekezdés a) pontja alapján a bírság, a pótlék és a költség tekintetében az adóra vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni, így a kerekítés szabályai irányadóak valamennyi érintett fizetés kötelezettségre. A kerekítés következménye, hogy ahol szükséges annak alkalmazása, ott a törvényben előírthoz képest eltérő összeget (vagy kevesebbet, vagy többet) kell fizetni. Ennek értelmében a fizetendő összeget két lépésben kell meghatározni: első lépésként az adott fizetési kötelezettséget meghatározó törvényi rendelkezés alapján meg kell állapítani a kötelezettség összegét, második lépésben pedig az így meghatározott összeget a kerekítés szabályai szerint lefelé vagy felfelé el kell téríteni. A fizetési kötelezettségre vonatkozó szabályt és a kerekítési szabályt együttesen alkalmazva kell meghatározni a fizetendő összeget. Az Art. 3. számú melléklet Általános rendelkezések 4. pontja alapján állami adó- és vámhatóságnál nyilvántartott adót, vagy egyéb fizetési kötelezettséget - a természetes személy által fizetett jövedelemadót, különadót, egyszerűsített közteherviselési hozzájárulást, egészségügyi hozzájárulást, járulékot, az illetéket, a cégautóadót, az egyszerűsített foglalkoztatással összefüggésben fizetendő összeget, valamint a vámhatóság által kiszabott vámokat és a vámmal együtt kiszabott nem közösségi adókat és díjakat kivéve -, és a költségvetési támogatást ezer forintra kerekítve kell megfizetni. Az adózónak - személyétől függetlenül - a cégautó-adót kerekítés nélkül forintban kell megfizetnie. A Tbj. és az Efo tv. alapján fizetendő közterhek kivételével az adózónak az ezer forintot el nem érő adóját nem kell megfizetnie, és az adóhatóság az ezer forintot el nem érő adó-visszatérítést, -visszaigénylést nem utalja ki és nem tartja nyilván.*

75b. *Adóbírság esetében az Art. 215. § (3) bekezdése szerinti, az adóbírság mértékére vonatkozó rendelkezést az Art. 3. számú mellékletének kerekítési szabályával együttesen kell alkalmazni, tehát például 3000 Ft adóhiány után 50%-os mértékben kiszabott adóbírság összegét (1500 Ft) nem 1000 Ft-ban, hanem 2000 Ft-ban kell megállapítani. Adónemenként kiszabott adóbírság vagy eltérő bírságmérték alkalmazásakor adónemenként, eltérő bírságmértéket eredményező tényállásonként megbontva kell meghatározni az adóbírság összegét és a kerekítést csak az adónemenként vagy különböző bírságmértékkel kiszámolt rész-bírságok összeadását követően kell alkalmazni. Az*

[34] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.
[35] Érvénytelenítette a 3001/2021. útmutató, érvénytelen: 2021. január 12-től.
[36] Kiegészítette a 3001/2021. útmutató, érvényes: 2021. január 12-től.

adóbírság kerekítése – a késedelmi pótlékhoz hasonlóan – a fizetendő összeg meghatározásának utolsó mozzanata.[37]

75c. *A feltételes adóbírság kedvezmény megállapításakor is figyelembe kell venni a kerekítési szabályt, tehát például 3000 Ft adóhiány után 50 százalékos mértékben kiszabott adóbírság összegét (1500 Ft) nem 1000 Ft-ban, hanem 2000 Ft-ban kell megállapítani. A feltételes adóbírság pedig a 2000 Ft összegének 50 százalékos csökkentésével 1000 Ft. 13.000 Ft adóhiány esetén a számítás a következő: 13.000 Ft 50 százaléka 6.500 Ft, így kerekítve 7000 Ft adóbírságot kell kiszabni. A feltételes adóbírság pedig a 7000 Ft 50 százalékos csökkentése után 3500 Ft lenne, a kerekítés szabályai alapján 4000 Ft megfizetésére köteles az adózó, ha teljesíti az Art. 216. §-ban foglaltakat.*[38]

75d. *Mulasztási bírság esetében is a fizetési kötelezettségre vonatkozó szabályt és a kerekítési szabályt együttesen alkalmazva kell meghatározni a fizetendő összeget.*

75e. *A 75a-75d. pontokban szereplő összegek tekintetében a döntés rendelkező részében csak a kerekítés eredményeként megállapított összeget kell rögzíteni, vagyis csak azt a bírság, pótlék, költség összeget, melyet az adóhatóság ténylegesen felszámított, megállapított.*

11. A mulasztási bírsággal összefüggő intézkedések (Art. 239. § - 243. §, 245. §)

76. Ha az adóhatóság a természetes személy vagy nem természetes személy adózó terhére egyéni vállalkozói tevékenység bejelentéséhez, cégbejegyzéshez kötött tevékenység vagy adóköteles tevékenység adószám hiányában történő végzése miatt mulasztási bírságot szab ki, a bejelentés vagy cégbejegyzés nélkül folytatott tevékenység eszközét, termék-előállítás esetén annak eredményét, az árukészletet – a romlandó áru és az élő állat kivételével – a kiszabott bírság összegének mértékéig, annak biztosítékaként lefoglalhatja, és erről a mulasztási bírságot kiszabó határozatban rendelkezik.

77. *Ha az adóhatóság az EKAER bejelentési kötelezettség elmulasztása, nem a jogszabálynak megfelelő adattartalommal történő teljesítése miatt mulasztási bírságot szab ki, a fuvarozott terméket - a romlandó áru és az élő állat kivételével - a kiszabott bírság összegének mértékéig, annak biztosítékaként lefoglalhatja, és erről a bírságot kiszabó határozatban rendelkezik.*[39]

78. A 76. és a 77. pontban megfogalmazott intézkedések esetén az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabásáról hozott határozatot a jelen lévő adózóval vagy annak jelen lévő képviselőjével, meghatalmazottjával, foglalkoztatottjával vagy a termék fuvarozását végző személlyel kihirdetés útján közli. A határozat a közlés időpontjától kezdve fellebbezésre tekintet nélkül végrehajtható. A lefoglalásról jegyzőkönyvet kell felvenni, és a lefoglalt ingóságot zár alá kell venni, vagy az adózó költségére el kell szállíttatni megőrzésre.

79. Ha az adóhatóság a hatósági zár megőrzési kötelezettség megsértése miatt mulasztási bírságot szab ki, a fuvarozás eszközét – a romlandó árut és az élő állatot szállító fuvareszközök kivételével – az általa lefolytatott ellenőrzés során a kiszabott bírság, illetve a pénzkövetelés biztosítás megfizetéséig, az erre vonatkozó külön határozat kiadása nélkül visszatarthatja. A jármű nem tartható vissza abban az esetben, ha a bírságfizetésre kötelezett (kötelezettek) székhelye, illetve lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye Magyarország területén van, és a kötelezett rendelkezik az adóhatóság által kiadott

[37] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.
[38] Módosította a 3007/2021. útmutató, érvényes: 2022. január 1-jétől.
[39] Módosította a 3007/2021. útmutató, érvényes: 2022. január 1-jétől.

adószámmal, illetve adóazonosító jellel, vagy a bírságfizetési kötelezettség teljesítéséért pénzügyi intézmény kezességet, garanciát vállal, vagy a kötelezettséget belföldön bejegyzett, adószámmal rendelkező gazdálkodó szervezet átvállalja és ezt a tényt a bírságfizetésre kötelezett az eljárás során hitelt érdemlően igazolja. Ha a külföldi fuvarozó az adóhatóság által felhelyezett hatósági zár adóhatóság által történő levételét megakadályozza, az adóhatóság a fuvarozó tulajdonában vagy használatában lévő fuvareszköz tekintetében az az első mondatban foglaltakat alkalmazhatja.

80. Az adóhatóság mulasztási bírság kiszabása mellett az adóköteles tevékenység célját szolgáló helyiséget tizenkettő nyitvatartási napra lezárhatja, ha az adózó

a) be nem jelentett foglalkoztatottat foglalkoztat vagy foglalkoztatott,

b) igazolatlan eredetű árut forgalmaz,

c) az adóköteles tevékenység célját szolgáló helyiségében (műhely, üzlet, telep stb.) elmulasztotta számla- vagy nyugtakibocsátási kötelezettségét, vagy[40]

d) a pénztárgép *kötelező használatával és üzemeltetésével* kapcsolatos, jogszabályban meghatározott kötelezettségét megszegte.[41]

80a. *A 80. pont a-c) alpontjaiban meghatározott mulasztás ismételt előfordulása esetén a lezárás alkalmazása nem mellőzhető.*[42]

81. *A 80. pontban felsorolt mulasztások ismételt előfordulása esetén az üzletlezárás időtartama harminc, majd minden további esetben hatvan nyitvatartási nap. Az ismétlődésre vonatkozó szabályok nem alkalmazhatóak, ha két egymást követő ugyanolyan mulasztás között három év eltelt. A hároméves időtartam számítása során az ugyanolyan mulasztást kell alapul venni. Az első mulasztás időpontja az elkövetés időpontja. Az ismételt mulasztás időpontja az ellenőrzés időpontjában is fennálló mulasztás esetén (ha éppen be nem jelentett foglalkoztatottat foglalkoztat az adózó) a mulasztás feltárása, azaz a mulasztásról való tudomásszerzés napja. A mulasztásról való tudomásszerzésen ebben az esetben az ellenőrzés kezdő időpontját kell érteni*.[43]

81a. *Az ismétlődés szempontjából a mulasztás elkövetési időpontjának van jelentősége.* Azon *mulasztások esetében ugyanakkor, amelyek nem az ellenőrzés időpontjában, hanem korábban valósultak meg vagy álltak fenn – például az Art. 245. § (1) bekezdés a) pontja szerinti azon eset, amikor a revízió azt állapítja meg, hogy az adózó a múltban be nem jelentett alkalmazottat foglalkoztatott – az elkövetés időpontja nem a mulasztást feltáró ellenőrzés megkezdésének napja, hanem ahhoz képest egy korábbi időpont. Amennyiben az ellenőrzés azt állapítja meg, hogy az adózó a múltban, egy meghatározott napon be nem jelentett alkalmazottat foglalkoztatott, úgy a mulasztás időpontja a be nem jelentett foglalkoztatás napja, huzamosabb időn keresztül fennálló jogszabálysértő helyzet esetében (pl. ha az adózó több napon keresztül foglalkoztat bejelentés nélkül) az első elkövetés időpontja az az utolsó nap, amikor a mulasztás még fennállt. Az ismételt mulasztás időpontja az ellenőrzés időpontjában is fennálló mulasztás esetén (ha éppen be nem jelentett foglalkoztatottat foglalkoztat az adózó) az a nap, amelyen az ellenőrzés megkezdődött, múltbeli be nem jelentett foglalkoztatás esetében pedig annak az időszaknak az utolsó napja, amikor a mulasztás még fennállt.*

---

[40] Módosította a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.

[41] Módosította a 3001/2021. útmutató, érvényes: 2021. január 12-től.

[42] Kiegészítette a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.

[43] Módosította a 3001/2021. útmutató, érvényes: 2021. január 12-től.

81b. *A lezárás alkalmazhatóságának mérlegelése csak a mulasztás első alkalommal való elkövetése esetén lehetséges (azaz nem lehet eltekinteni a lezárástól a következő alkalmakkor). Amennyiben az adóhatóság a mérlegelhető 12 napos üzletlezárástól – mérlegelési jogkörében – eltekint, majd az adózó ismételten üzletlezárást megalapozó mulasztást követ el, úgy a második alkalommal történő mulasztás esetén az üzletet 12 nyitvatartási napra, majd a harmadik alkalommal 30, további esetekben pedig 60 nyitvatartási napra kell lezárni. A jogszabályi előírás szerint az első üzletlezárás 12 nap lehet, sem több, sem kevesebb, ami azt jelenti, hogy függetlenül attól, hogy ezen első lezárás hányadik alkalommal megvalósított mulasztás miatt kerül elrendelésre, annak időtartama nem módosulhat, az 12 napban határozható meg. Ebből következően a további lezárások időtartama az első lezárás időtartamához igazodva – fokozatosan növekedve – alakul.*

81c. *A 80. pontban foglalt adóköteles tevékenység célját szolgáló helyiség fogalma alatt a kereskedelemről szóló 2005. évi CLXIV. törvény (a továbbiakban: Kertv.) 2. § 27. pontja szerinti üzlet fogalmát kell érteni: kereskedelmi tevékenység folytatása céljából létesített vagy használt épület, illetve önálló rendeltetési egységet képező épületrész, helyiség, ideértve az elsődlegesen raktározás, tárolás célját szolgáló olyan épületet vagy épületrészt is, amelyben kereskedelmitevékenységet folytatnak. Szintén adóköteles tevékenység célját szolgáló helyiségnek minősül az olyan épület, illetve önálló rendeltetési egységet képező épületrész, helyiség, ahol szolgáltató tevékenységet végeznek. Nem minősül adóköteles tevékenység célját szolgáló helyiségnek a Kertv. 2. § 17. pontja szerinti mozgóbolt: kiskereskedelmi tevékenység folytatására kialakított jármű, illetve járműre szerelt vagy általa vontatott eszköz. Mozgóbolt tekintetében az üzletlezárás nem alkalmazható.* [44]

82. *A kiszabott bírságról és a lezárásról hozott határozat elleni fellebbezésnek a lezárás végrehajtására nincs halasztó hatálya. Az intézkedés miatt harmadik személyeket ért kárért az adózó köteles helytállni.*[45]

Jelen útmutató az aláírás napjától alkalmazható. Az útmutató alkalmazhatóságának kezdő napjától az állami adó-és vámhatóságnak az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény alapján történő bírságolási gyakorlatáról szóló 3005/2017. útmutató nem alkalmazható.

Budapest, 2018. május 15.

[44] Módosította a 3007/2021. útmutató, érvényes: 2022. január 1-jétől.
[45] Módosította a 3001/2021. útmutató, érvényes: 2021. január 12-től.

Az útmutató jogalapját képező jogszabályok jegyzéke:[46]

Melléklet a 3006/2018. útmutatóhoz[47]

Az útmutató jogalapját képező jogszabályok jegyzéke:

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Art.)
Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (régi Art.)
Az adóigazgatási eljárásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Air.)
Az adóhatóság által foganatosítandó végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény (Avt.)
Az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (Ákr.)
A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv.)
Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.)
Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.)
A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Tao. tv.)
A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (Szja tv.)
Az egyszerűsített vállalkozói adóról szóló 2002. évi XLIII. törvény (Eva. tv.)
A munka törvénykönyvéről szóló 2012. évi I. törvény (Mt.)
A globális minimum-adószintet biztosító kiegészítő adókról és ezzel összefüggésben egyes adótörvények módosításáról szóló 2023. évi LXXXIV. törvény (Globális minimumadó tv.)
A csődeljárásról és a felszámolási eljárásról szóló 1991. évi XLIX. törvény (Csőd tv.)
A cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény (Ctv.)
A kereskedelemről szóló 2005. évi CLXIV. törvény (Kertv.)
Az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet (Adóig. vhr.)
A Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015. (XII. 29.) Korm. rendelet
A szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló 32/2017. (X. 18.) NGM rendelet
A számla és a nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák adóhatósági ellenőrzéséről szóló 23/2014. (VI. 30.) NGM rendelet

[46] Érvénytelenítette a 3009/2024. útmutató, érvénytelen: 2024. augusztus 16-tól.
[47] Kiegészítette a 3009/2024. útmutató, érvényes: 2024. augusztus 16-tól.