



NEMZETI ADÓ- ÉS VÁMHIVATAL

Vezetője

Iktatószám: 2507169773

Alkotmánybíróság

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG

11/2020

Budapest

Donáti u. 35-45.
1015

Érkezett:

2020 JÚL 01.

Példány:

Kezelőiroda:

Melléklet:

Hivatkozással 2020. június 4-én érkezett megkeresésére, a IV/114-7/2020. ügyszámú alkotmányjogi panasz tárgyában folyamatban lévő eljárásban meghozott végzésben feltett kérdésekre vonatkozóan kialakított adóhatósági álláspontról az alábbiak szerint tájékoztatom.

1. Milyen funkciót tölt be az adóbírság az adóhatóság gyakorlatában?

Az adóhatóság által alkalmazható egyik szankció az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 215-219. §-aiban szabályozott adóbírság. Kiszabására adóellenőrzés keretében feltárt adóhiány és jogosulatlannak minősített adó-visszaigénylés, költségvetési támogatás igénylés, valamint adó-visszatérítési igény vonatkozásában, és csak a teljes körűen feltárt és kétséget kizáróan bizonyított tényállás alapján kerülhet sor.

Az adóhatóság adóhiány után adóbírságot az ellenőrzést követő döntéshozatali eljárásban állapíthat meg. Adóhiánynak akkor tekinthető az adózó terhére megállapított adókülönbözlet, ha azt az adózó az esedékességi időpontig pénzügyileg nem rendezte, illetve támogatás esetében - jogalap nélkül - ténylegesen igénybe vette. Ha az adóhatósági ellenőrzés feltárta, hogy a bevallott összeg és a tényleges - az adóhatóság által megállapított - adó között eltérés van, akkor adókülönbözletet állapít meg. Az adókülönbözlet megállapítása történhet az adózó javára, illetve terhére. Amennyiben az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó a tényleges kötelezettségénél kisebb összeget szerepeltetett a bevallásában, a terhére kell az adókülönbözletet előírni.

Tekintettel arra, hogy az adóhatóság mindig bevallással lezárt elszámolási időszakot - hónapot, negyedévet, évet, éveket - vizsgál adóellenőrzés keretében, ezért a bírság kiszabása is egy már korábban elkövetett szabálytalansághoz kapcsolódik.

Az adóbírság mértéke főszabály szerint az adóhiány, illetve a jogosulatlan igénylés 50 százaléka. Lényegesen magasabb az adóbírság mértéke (az adóhatóság által megállapított adóhiány 200 százaléka), ha az adóhiány bevétel-eltitkolással, bizonylatok, könyvek meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. A 200 százalékos adóbírság bevezetésére a jogsértést megvalósító magatartás kiemelten súlyos jellege miatt, és a kiszabható bírságösszeg visszatartó ereje miatt volt szükség.

Alapvető elvárás a bírság kiszabása során, hogy az egyedi ügy jellemzőire is tekintettel az adózó javára, illetve terhére értékelhető körülmények minden adózó esetében azonos súllyal kerüljenek figyelembe vételre. Törekedni kell arra, hogy ugyanazon körülmény lehetőleg mindegyik adózónál azonos elvek szerint kerüljön értékelésre.

Az adóhatóság kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén akkor szabhat ki a törvényben megszabott mértéktől alacsonyabb bírságot, ha az adózó, illetve képviselője az adott helyzetben a tőle elvárható körülménnyel járt el. Hangsúlyozni szükséges azonban, hogy akkor van lehetőség az adóbírság mérséklésére, ha az adózó, illetve intézkedő képviselője, foglalkoztatottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körülménnyel járt el, azaz a tőle elvárható körülményt magatartást tanúsította. A tőle elvárható magatartást értelemszerűen a jogszabályok betartása érdekében kell az adózónak vagy képviselőjének tanúsítania.

A „tőle elvárhatóság” vizsgálatával egyidejűleg az eset összes körülményét is mérlegelni kell az adóbírság mértékének megállapítása során. Vizsgálni kell tehát különösen az adóhiány nagyságát, keletkezésének körülményeit, illetve az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát. A bírság mértékének megállapításakor, a mérlegelés során tehát már nemcsak az adózó javára, hanem a terhére értékelhető körülményeket is figyelembe kell venni.

Az Art. 219. § (1) bekezdése külön is kimondja, hogy az adóbírság indokolt esetben mérsékelhető, kiszabása mellőzhető. Az eset összes körülménye alapján lehet csak eldönteni, hogy az 50 százalékon belül a csökkentés milyen mértékű legyen, illetve, hogy milyen esetben lehet eltekinteni az adóbírság kiszabásától. Az Art. néhány figyelembe veendő körülményt nevesít is, ez azonban nem kimerítő felsorolás. Az adóhiány nagyságán, keletkezési körülményein és az adózó jogellenes magatartásának súlyán és gyakoriságán túl más szempontok is előfordulhatnak.

Az adóhatóság a bírság kiszabását indokolni köteles, azaz ki kell térnie arra, hogy talált-e olyan körülményt, amely a csökkentésre alapul szolgálhatna vagy sem. Ezen belül - mérséklés, mellőzés esetén - ismertetnie kell, hogy mely körülmények alapján állapította meg azt, hogy a tőle elvárható körülménnyel járt el, továbbá, hogy melyek voltak azok a körülmények, amelyeket a bírság mértékének meghatározásakor figyelembe vett, azokat hogyan, milyen súllyal értékelte és miért.

Nincs helye a bírság mérséklésének, ha az adóhiányt az adózó szándékos magatartása idézte elő. Ez fogalmilag is kizárt, hiszen ez esetben nem állhat fenn az adózó oldalán az „adott helyzetben tőle elvárható körülménnyel”. A szándékos adóeltitkolás azonban nemcsak a bírság mértékének csökkentését teszi lehetetlenné, hanem, ha azt az egyéb körülmények indokolják (pl.: Btk. szerinti tényállási elemek valószínűsíthetőek), büntető feljelentés megtételét is maga után vonja.

Az adóhatóság a szankcionálási gyakorlatának kialakításánál arra törekedett és a jövőben is arra törekszik, hogy a kialakított gyakorlat biztosítsa az eljárás átláthatóságát, a szubjektív elemek

kizárását, az egységesség érvényesülését, továbbá, hogy az adózókat a jogszabályok rendelkezéseinek betartására ösztönözze. A jogszabálysértések miatt alkalmazott adóbírság szerepe egyrészt abban mutatkozik meg, hogy anyagi hátránnyal sújtsa az adózót az elkövetett jogsértésekért, másrészt, hogy megelőző, visszatartó hatást fejtsen ki a hasonló jogsértések jövőbeni elkerülése érdekében. Alapvető követelmény a feltárt és bizonyított adóhiány, jogosulatlan visszaigénylés szigorú és következetes bírságolása a körülmények gondos mérlegelése mellett.

2. Milyen funkciót tölt be az utólagos adómegállapítást tartalmazó határozat meghozatalára vonatkozó törvényi határidő az adóhatóság gyakorlatában?

Magyarország Alaptörvénye XXIV. cikk (1) bekezdésének első mondata kimondja, hogy mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részleghajlás nélkül, tisztességes módon és észszerű határidőn belül intézzék. A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog összetett, több részelemből áll, amelynek egyik nevesített eleme a hatósági ügyintézés észszerű időtartamának a követelménye.

Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 2. §-a a szakszerű és hatékony eljárás elveként rögzíti, hogy az adóhatóság a szakszerűség, a hatékonyság és a költségtakarékosság érdekében úgy szervezi meg a tevékenységét, hogy az eljárás a lehető leggyorsabban lezárható legyen.

Az ügyintézési határidő fontossága a jogbiztonság szempontjából is kiemelkedő jelentőséggel bír, hiszen az teszi lehetővé a hatóságok vagy jogintézmények működésének kiszámíthatóságát, így az ügyfelek számára is egyértelmű, hogy a hatóságokat milyen eljárási határidők kötik, azaz mi az a leghosszabb időtartam, melyen belül a hatóság döntése meg kell, hogy szülessen.

Az adó- és vámhatóságot tevékenysége során határidők kötik nemcsak az ügyféllel, hanem az eljárás egyéb résztvevőivel, a felettes szervvel, a belföldi és külföldi társhatóságokkal, a bíróságokkal szemben is. Adott ügy elintézése eljárási cselekmények elvégzéséből áll, amelyeket az ügyintézési határidő fog össze. Az ügyintézési határidő megtartása az ügyfélnek joga, az eljárást lefolytató hatóságnak pedig jogszabály szerinti kötelezettsége. Az ügyintézési határidő az az időintervallum, amelyen belül az ügyet el kell intézni, azaz a hatóságnak az eljárást lezáró döntését meg kell hoznia, vagyis az eljárás megindításától annak befejezéséig terjedő időtartam.

Az Art. 144. § (1) bekezdése rögzíti az utólagos adómegállapítást tartalmazó határozat meghozatalára rendelkezésre álló határidőt, illetve annak kezdő időpontját. Utólagos adómegállapítás esetén a határozatot a jegyzőkönyv, kiegészítő jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének napjától, adózói észrevétel esetén a jegyzőkönyvre tett észrevétel beérkezésének napjától számított 60 napon belül kell meghozni. Az Art. 144. §-ához fűzött törvényi indokolás szerint az általános 30 napos határidőtől való eltérést az indokolja, hogy az adóellenőrzések során feltárt tényállások jellemzően összetettek, értékelésük, elemzésük, minősítésük hosszabb időt vesz igénybe.

Az utólagos adómegállapítást tartalmazó határozatban - hasonlóan az Air. hatálya alá tartozó ügyekben hozott ügylezáró döntésekhez - az indokolásában fel kell tüntetni az ügyintézési határidő leteltének napját az Air. 73. § (1) bekezdés c) pontjában foglaltak alapján. Az ügyintézési határidő leteltének napját minden esetben dátum szerint jelöli meg az adóhatóság.

Az adó- és vámhatósági eljárás kiemelt mozzanata tehát a döntéshozatal. Érdemben a döntéshozatallal zárul ugyanis maga a hatósági adómegállapítási eljárás, a döntésben jogok

megállapítása és kötelezettségek előírása történik. Az ügyfélnek és a hatóságnak egyaránt jogos érdeke, hogy az ügyről határidőben szülessen meg az érdemi döntés, a határozat, ne kerüljön sor a határidő túllépésére.

3. A határidő megsértése esetében mi a szankciókiszabás jogalapja és mérlegelési - vagy esetleg méltányossági - szempontként a határidő elteltét figyelembe veszik-e az adózó javára szolgáló körülményként?

A határidő megsértése nem befolyásolja az adóbírság, mint szankció kiszabás jogalapját, mivel a jogalapot az Art. 215. §-a tartalmazza, és attól az adóhatóság, mint jogalkalmazó szerv nem tekinthet el.

Az adózó a jogkövetkezmény alól csak az Art.-ban meghatározott esetben mentesülhet, amelyet az Art. 247. § (1) bekezdése szabályoz (amely esetekben meg sem történik az adóbírság kiszabása): „Az adózó terhére jogkövetkezmény nem állapítható meg, ha az adózó az adóhatóság honlapján erre a célra létrehozott felületen közzétett tájékoztatójában meghatározottak szerint járt el.” Az Art. 247. § (2) bekezdése szerint ebben az esetben sem mentesül azonban az adózó az adóhiány megfizetése alól.

Ha egy adott ügyben nem áll fenn az Art. 247. § (1) bekezdésének az esete, akkor kell megvizsgálni az Art. 219. § alkalmazásának lehetőségét, amely meghatározza az adóbírság mérséklésének, a kiszabása mellőzésének feltételeit a következők szerint.

„(1) Az adóbírság mértéke kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre mérsékelhető vagy kiszabása mellőzhető.

(2) 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 körülményekkel járt el.

(3) Nincs helye az adóbírság mérséklésének vagy kiszabása mellőzésének sem hivatalból, sem kérelemre, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, illetve a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások megamisításával, megsemmisítésével függ össze.”

Az előzőekben hivatkozott törvényi rendelkezésekből következően a jelenleg hatályos szabályozás szerint az eljáró adóhatóság nem tudja figyelembe venni az adóbírság mértékének hivatalból vagy kérelemre történő mérséklésénél, mellőzésénél a határozathozatalra előírt határidő elteltét. Az eljáró adóhatóság az adóbírság mértékének megállapításakor mérlegelési szempontként a határidő megsértését kizárólag az Alaptörvény, illetve annak alkotmánybíróági értelmezése alapján veheti figyelembe.

Az adójogi szankciók rendszerét és a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog tartalmát az Alkotmánybíróság a 17/2019. (V.30.) AB határozatban összegezte. Az AB határozat szerint az adójogi szankció határozathozatali határidő elteltét követő kiszabása nem szükségszerűen teszi tisztességtelenné az adóigazgatási eljárást, hanem tisztességtelenné teheti. Ennek megállapításához az eljárásnak, mint „egésznek” a tisztességes minőségét kell vizsgálni. Az adóbírság határidőn túli kiszabása szempontjából nem a mulasztás időtartamának (hány nap telt el az ügyintézési határidőt követően), hanem a határozathozatali határidő elmulasztásával okozott járulékos adózói jogsérelem mértékének van jelentősége, amelyet ügyenként kell beazonosítani. Általánosságban megállapítható, hogy minél hosszabb idő telik el a határidőt

követően, annál nagyobb a valószínűsége annak, hogy jelentősnek értékelendő jogsérelem áll elő az adózói oldalon, amit el kell ismernie a határozatot hozó adóhatóságnak is.

A járulékos adózói jogsérelem vizsgálata körében azt kell megállapítani, hogy az utólagos adómegállapítást tartalmazó határozat meghozatalára vonatkozó törvényi határidőt követő időszakban bekövetkezett-e olyan változás az adózót érintő jogi és ténybeli körülményekben, amelyek miatt sérelmesebb számára az adójogi szankció határidőt követő megállapítása, mint a határidőn belüli lett volna. Így különösen azt szükséges vizsgálni, hogy lehetetlenné vált-e vagy jelentősen elnehezült-e az adózó számára a nyilatkozattételhez és a védekezéshez való jog gyakorlása az adóhatóság működési körében bekövetkező okokra visszavezethető módon. Amennyiben az adózói alapjog részjogosítványai sérelmével valósult meg a szankció kiszabása, az tisztességtelenné teheti az adóigazgatási eljárás egészét, így jogsértő lesz maga a megállapított szankció is.

Az AB határozatban foglaltak szerint eljáró Kúria, mint felülvizsgálati bíróság több döntésben is kifejtett álláspontja szerint (Kfv.V.35.547/2018/7., Kfv.V.35.123/2020/4.) a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog, mint alapjog sérelme a határidő-mulasztás miatt abban az esetben valósul meg, amennyiben a hatóság késedelme miatt az adózó alapjoga részjogosítványai (nyilatkozattételhez, védekezéshez való jog) gyakorlásában igazolt hátrányt szenvedett. Ezen sérelem igazolása esetén a hatóság mulasztásához vezető okot is vizsgálva állapítható meg, hogy az eljárás egészének alkotmányosságára a hatóság által elkövetett eljárási jogszabálysértés kihatással volt-e. Abban az esetben, ha nem igazolt, hogy a késedelem az ügy érdemére kihatott, vagy az adózót azáltal további jogsérelem érte, akkor a kiszabott szankció jogszerű a határidő mulasztás szempontjából.

4. A statisztikai adatok tanúsága szerint milyen gyakorisággal kerül sor a (meghosszabbított) határozathozatali határidő elteltét követően adóbírság kiszabására?

A tájékoztatásomhoz mellékelte összesített statisztikai adatok a 2017., 2018., valamint a 2019. évre vonatkozóan tartalmazzák a kért adatokat.

Az 1. számú táblázat az összes adóellenőrzési ügyben született határozat darabszámához viszonyítva a határozathozatali határidő elteltét követően kiszabott adóbírságot tartalmazó határozatok darabszámát, a 2. számú táblázat pedig az adóbírságot kiszabó határozatok számához viszonyítottan a határozathozatali határidő elteltét követően kiszabott adóbírságot tartalmazó határozatok darabszámát, arányát tartalmazza. A 3. számú táblázat igazgatóságok szerinti bontásban a határidőn túl meghozott, adóbírságot tartalmazó határozatok csoportosítását tartalmazza a késedelem mértéke alapján.

A 4. számú, a statisztikai adatokat összefoglaló táblázat adatai alapján megállapítható, hogy 2017. évhez képest 2018. és 2019. évben jelentősen csökkent a határozathozatali határidő elteltét követően kiszabott adóbírságok esetszáma, amely arány 2019. évben még tovább csökkent (2,26% → 0,55%). A vizsgált három év vonatkozásában akár az összes adóellenőrzési ügyben született határozat, akár az adóbírságot is tartalmazó határozat esetében a határozathozatali határidő elteltét követően kiszabott adóbírságok esetszáma csekély mértékű (1,26%), amely azt támasztja alá, hogy az adóhatóság egyértelműen arra törekszik, hogy az adóellenőrzési ügyeket lezáró határozatokat a törvényi határidőben hozza meg.

Összegzés

Az adóhatóság álláspontja szerint az ügyintézési határidő túllépéséből eredő adózói jog- és/vagy érdeksérelem elsősorban a kérelemre induló eljárásoknál értelmezhető, kevésbé a

hivatalból elrendelt és szankció megállapítására irányuló eljárásokban. A kérelemre induló eljárásokban az ügyintézési határidő túllépése, az ügyféli kérelem tárgyában (jog, jogosultság vagy kedvezmény megszerzése, érvényesítése) való döntés meghozatalának késedelme valóban sérelmes helyzetet idézhet elő adózói oldalon, azonban - ahogyan az a panasz beadvány alapját képező ügyben is előállt - az adóbírság meghosszabbított ügyintézési határidőn túl történő kiszabása tényleges sérelmet nem okozott az adózónak, mivel a késedelmes bírságkiszabás következményeként az adózó fizetési kötelezettsége is később állt be, a határidőn túl meghozott döntéssel szembeni jogorvoslati jogát érvényesíteni tudta, attól nem esett el.

Az ügyintézési határidő túllépése esetén az elsőfokú adóhatóság nem tekinthet el az adóbírság kiszabásától, ha annak törvényi feltételei fennállnak. Az ellenőrzést lezáró jegyzőkönyv minden esetben külön fejezetben tartalmazza az adóbírság alapját képező adóhiányt, jogosulatlan igénylést, és az adóhatóság által feltárt, a bírság kiszabása során figyelembe veendő körülményeket. Ezzel az adóhatóság a tájékoztatási kötelezettségének eleget tesz, az adózó számíthat arra, hogy az elsőfokú határozatban adóbírság kiszabására kerül sor. Továbbá a jegyzőkönyvre tett észrevételében az adózó előadhatja a bírság kiszabásával kapcsolatos álláspontját, kérheti további méltánylást érdemlő körülmények figyelembevételét.

Az adózók első alkalommal a fellebbezésükben hivatkozhatnak arra, hogy az ügyintézési határidő túllépése miatt jogszerűtlen az elsőfokú határozatban előírt adóbírság. Ebben az esetben a másodfokú adóhatóságnak a 17/2019. (V. 30.) számú AB határozatban foglaltak alapján vizsgálnia kell, hogy a határidő túllépés mennyiben sértette meg a tisztességes eljáráshoz való jogot. A tisztességes eljáráshoz való jog megsértésének a megállapításához nem adható általános iránymutatás. Minden ügyben egyedileg vizsgálandó, hogy a határidő túllépés mértéke és az adózó által hivatkozott jogsérelem megalapozza-e az adóbírság törlését.

Budapest, 2020. június 30.


dr. Sors László