

ADÓZÁSI KÉZIKÖNYVEK

**AZ ADÓHATÓSÁGI
ELLENŐRZÉSEK GYAKORLATA
A NAV SZEMSZÖGÉBŐL**



Budapest, 2023

Szerzők:

<i>dr. Faits Brigitta, szakértő, NAV</i>	7., 10.
<i>dr. Gál Zsuzsa, főosztályvezető, NAV</i>	5., 9., 11., 14., 21.
<i>dr. Kádár Zsombor Csaba, szakértő, NAV</i>	1., 2., 15., 17., 22., 23.
<i>dr. Major Bernadett, jogi-hatósági referens, NAV</i>	10.
<i>dr. Pajor Andrea, oktató, Nemzeti Közsolgálati Egyetem</i>	6., 7., 25.
<i>Szabó Krisztina alezredes, osztályvezető, NAV</i>	12.
<i>dr. Szappanos Edit őrnagy, oktató, Nemzeti Közsolgálati Egyetem</i>	13.
<i>Noske Borbála, osztályvezető, NAV</i>	18.
<i>dr. Bóta Csaba, szakértő, NAV</i>	3., 4., 8., 16., 19., 20., 24.

Szerkesztette:

dr. Bóta Csaba

Sorozatszerkesztő:

Kökényesiné Pintér Ilona

kézirat lezárva: 2023.09.24.

ISBN 978-963-638-676-4 (*papíralapú*)

ISBN 978-963-638-679-5 (*pdf*)

ISBN 978-963-638-678-8 (*epub*)

ISBN 978-963-638-677-1 (*mobi*)

ISSN 2416-2310 (*Tanácsadói könyvek*)

ISSN1788-0165 (*Adózási kézikönyvek*)

Kiadja a SALDO Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt.
Felelős kiadó: Sarkadi-Nagy András, a SALDO Zrt. vezérigazgatója

© A Saldo Kiadó valamennyi kiadványa szerzői jogvédelem alatt áll.
E kiadvány bármely részének sokszorosítása, bármilyen adatrendszerben való tárolása (papír, elektronikus stb.) a kiadó előzetes írásbeli engedélye nélkül tilos!

TARTALOMJEGYZÉK

SZERKESZTŐI ELŐSZÓ	9
FONTOSABB JOGSZABÁLYOK JEGYZÉKE	11
1. FEJEZET: AZ ADÓZÓK JOGAI ÉS KÖTELEZETTSÉGEI	13
1.1 Az adóhatóság tájékoztatási kötelezettsége.....	13
1.2 Az adózó képviselő.....	14
1.3 Az adatok zárt kezelése	14
1.4 Az iratbetekintési jog.....	15
1.5 Az adózó nyilatkozattétele	16
1.6 Jóhiszemű eljárás elve, együttműködési kötelezettség	16
1.7 A mulasztás	17
1.8 Az ellenőrzési eljárásban biztosított speciális jogok	17
1.9 Az ellenőrzési eljárásban deklarált adózói kötelezettségek	18
2. FEJEZET: AZ ADÓHATÓSÁG KÖTELEZETTSÉGEI ÉS JOGAI	19
2.1 Törvényesség elve.....	19
2.2 Szakszerű és hatékony eljárás elve	19
2.3 A diszkrimináció tilalma	20
2.4 Egyedi és méltányos eljárás elvei	20
2.5 Közérthetőség elve	21
2.6 Eljárási kötelezettség és kizárás elve	21
2.7 Az adóhatóság deklarált jogai	22
2.8 Az elévülés kötelező szabálya	23
3. FEJEZET: KÉPVISELETRE VONATKOZÓ SZABÁLYOK	24
3.1 A meghatalmazásról általánosságban	24
3.2 A meghatalmazotti képviselő vizsgálata	25
3.3 Eseti meghatalmazáson alapuló képviselő	27
3.4 Állandó meghatalmazáson alapuló képviselő	28
3.5 A kézbesítési meghatalmazott és a pénzügyi képviselő	30
4. FEJEZET: KAPCSOLATTARTÁS ÉS KÉZBESÍTÉS SZABÁLYAI AZ ELLENŐRZÉS SORÁN; ELEKTRONIKUS KAPCSOLATTARTÁS	31
4.1 Az elektronikus kapcsolattartásról általánosságban	31
4.2 Elektronikus kapcsolattartás az ellenőrzés során	33
4.3 Kézbesítés, közlés szabályai	34
5. FEJEZET: HATÁSKÖR ÉS ILLETÉKESSÉG AZ ELLENŐRZÉSSEN	37
5.1 Hatáskör az ellenőrzésben.....	37
5.2 Illetékesség az ellenőrzésben	39

6. FEJEZET: AZ ELLENŐRZÉST MEGELŐZŐ KOCKÁZATELEMZÉS	41
6.1 A kockázatelemzés szakaszai	41
6.1.1 Elemzési szakasz	42
6.1.2 A kockázattal érintett adózói kör, illetve az ellenőrzési kapacitás meghatározása ..	43
6.1.3 Vizsgálati javaslat készítése, ellenőrzés elrendelése	44
6.1.4 Támogató eljárásra javasolt adózók kijelölése.....	45
6.1.5 Visszamérés	45
6.2 Helyi, aktuális információkon alapuló – közvetlen – kiválasztás	46
7. FEJEZET: TÁMOGATÓ ELJÁRÁS.....	48
8. FEJEZET: ÖNELLENŐRZÉSI SZÁNDÉK BEJELENTÉSE	51
9. FEJEZET: AZ ELLENŐRZÉSEK TÍPUSAI	53
9.1 Ellenőréssel lezárt időszakot teremtő ellenőrzéstípusok	53
9.2 Lezárt időszakot nem teremtő ellenőrzéstípusok	54
9.3 Speciális ellenőrzéstípusok	55
10. FEJEZET: OPERATÍV ELLENŐRZÉSEK HELYE, SZEREPE, EGYES ADÓKÖTELEZETTSÉGEK ELLENŐRZÉSE	57
Bevezetés.....	57
10.1 Számla-, nyugtaadási kötelezettség teljesítésének vizsgálata	58
10.1.1 A próbavásárlás menete.....	59
10.1.2 Elektronikus kereskedelmi szegmens vizsgálata	60
10.2 Foglalkoztatás szabályszerűségének vizsgálata (munkaviszony és egyszerűsített foglalkoztatás)	61
10.2.1 Késedelmes bejelentések megítélése.....	62
10.3 Az online pénztárgép használatával, üzemeltetésével kapcsolatos ellenőrzés.....	63
10.4 Árueredet és leltár ellenőrzése	64
10.5 Üzletzárás	64
10.6 Az „üzletátjártás” jogkövetkezményei	67
11. FEJEZET: A TERMÉSZETES SZEMÉLYEK, EGYÉNI VÁLLALKOZÓK ELLENŐRZÉSI SAJÁTOSÁGAI; KONTÁROK	69
12. FEJEZET: JÖVEDÉKI ELLENŐRZÉS	75
12.1 Jövedéki kiskereskedők.....	75
12.1.1 Eredet és a birtoklás jogszerűsége.....	76
12.1.2 Alkoholfok.....	79
12.1.3 Mozgóbolt	80
12.1.4 Üzemanyagtöltő állomás	80
12.2 Engedélyköteles tevékenység.....	82
12.2.1 Készletfelvétel.....	82
12.2.2 Excise Movement and Control System /Jövedéki Árumozgás és Ellenőrző Rendszere (EMCS)	84
12.2.3 Zárjegyzés.....	87
12.2.4 Hatósági zár.....	89

12.2.5 Hivatalos zár.....	89
12.2.6 Megsemmisítés.....	90
12.2.7 Adóraktár.....	90
12.2.8 Jövedéki engedélyes kereskedő	91
12.2.9 Felhasználói engedélyes.....	92
12.2.10 Egyszerűsített adóraktár	93
12.2.11 Kisüzemi bortermelő.....	94
12.3 Ellenőrzés lefolytatása	94
12.3.1 A tényállás tisztázása.....	95
12.3.2 Fellebbezés.....	96
12.4 Összegzés	96
13. FEJEZET: VÁMELLENŐRZÉS	97
13.1 A vámellenőrzés, a vámellenőrzésről általában	98
13.1.1 Az áru átengedését megelőző vámellenőrzés.....	100
13.1.1.1 Áruátengedés során, a vám eljárás végrehajtásának folyamatában elvégzett vámellenőrzés	101
13.1.2 Áruátengedést követő ellenőrzés.....	106
13.1.2.1 Hivatalból indított áruátengedést követő ellenőrzés.....	107
13.1.2.2 Kérelemre indított (vámellenőrzés) áruátengedést követő ellenőrzés ...	110
13.2 Befejezés	113
14. FEJEZET: EGYES ELJÁRÁSI CSELEKMÉNYEK – BIZONYÍTÁS AZ ELLENŐRZÉSBN	115
14.1 A bizonyítás alapvető elvei.....	115
14.2 Bizonyítási eszközök.....	117
15. FEJEZET: ADÓTITOK VÉDELME, KAPCSOLÓDÓ VIZSGÁLATOK IRATAINAK FELHASZNÁLÁSA	128
15.1 Az adótitok fogalma	128
15.2 Az adótitok felhasználása.....	129
15.3 Kapcsolódó vizsgálatok irataiba való betekintés	129
16. FEJEZET: HATÁRIDŐK AZ ELLENŐRZÉSBN; A KIEGÉSZÍTŐ ELLENŐRZÉS	131
16.1 Az ellenőrzések határideje.....	131
16.2 A kiegészítő ellenőrzés határideje	134
17. FEJEZET: AZ 5/2016. (IX. 26.) KMK VÉLEMÉNY	136
17.1 KMK vélemény 1-es esetkör.....	136
17.2 KMK vélemény 2-es esetkör.....	137
17.3 KMK 3-as esetkör	138
18. FEJEZET: A TRANSZFERÁRAK ELLENŐRZÉSE	139
18.1 Bevezetés, fogalmi elhelyezés	139
18.1.1 Szokásos piaci ár, transzferár	139
18.1.2 Hogyan függ össze a transzferár a nyereség átcsoportosításával.....	140

18.1.3	A szokásos piaci ár elve jogszabályi szinten	140
18.1.4	Miért különleges a transzferázás az adózásban?.....	141
18.2	Transzferárral kapcsolatos előírások a hazai jogszabályokban	142
18.2.1	A kapcsolt vállalkozások fogalma	142
18.2.2	A kapcsolt vállalkozásokra vonatkozó változásbejelentések	142
18.2.3	Az alkalmazott transzferárok szokásos piaci árulvnek megfelelő kiigazítását előíró hazai jogszabályok	143
18.2.4	Transzferár-nyilvántartás készítése	144
18.2.4.1	<i>Az összehasonlíthatóság és az összehasonlító elemzés rövid bemutatása az OECD Transzferár Irányelvekben foglaltak alapján</i>	145
18.2.4.2	<i>A transzferár-nyilvántartás felépítésére és tartalmi elemeire vonatkozó előírások.....</i>	146
18.2.5	Transzferár-adatszolgáltatás	147
18.3	A transzferárok adóhatósági ellenőrzése	148
18.3.1	Ellenőrzésre kiválasztás kockázati tényezői	148
18.3.2	Ellenőrzés és az OECD Transzferár Irányelvek	149
18.3.3	Az ellenőrzés típusai	150
18.3.4	Az ellenőrzés megkezdését megelőzően rendelkezésre álló adatok.....	151
18.3.5	A transzferár-nyilvántartás és az árazás vizsgálata	153
18.3.6	Az APA határozatok ellenőrzése.....	155
18.3.7	A transzferár-adatszolgáltatások ellenőrzése.....	157
19.	FEJEZET: CSOPORTOS TÁRSASÁGI ADÓALANYOK ELLENŐRZÉSE..	158
20.	FEJEZET: FELHÍVÁS A BIZONYÍTÉKOK RENDELKEZÉSÉRE BOCSÁTÁSÁRA	160
21.	FEJEZET: SZANKCIÓK AZ ELLENŐRZÉS ALATT ÉS UTÁN	163
22.	FEJEZET: ÖNELLENŐRZÉSI PÓTLÉK, KÉSEDELMI PÓTLÉK, ADÓBÍRSÁG	171
22.1	Önellenőrzési pótlék.....	171
22.1.1	A jogszabályi definíció	171
22.1.2	A pótlék összegszerűsége	172
22.1.3	Az önellenőrzés jogkövetkezménye	172
22.2	Késedelmi pótlék.....	173
22.2.1	A jogszabályi definíció	173
22.2.2	A késedelmi pótlék összege.....	173
22.2.3	Méltányosság.....	174
22.3	Adóbírság	174
22.3.1	Az adóbírság definíciója és számítása	174
22.3.2	Az adóbírság mértéke	175
22.3.3	Méltányosság.....	176

23. FEJEZET: (IDEIGLENES) BIZTOSÍTÁSI INTÉZKEDÉS ALKALMAZÁSA	177
23.1 Ideiglenes biztosítási intézkedés	177
23.2 Biztosítási intézkedés	179
23.3 Kifizetés engedélyezése	179
24. FEJEZET: AZ ADÓHATÓSÁG DÖNTÉSEI.....	180
24.1 Jogszabályi háttér	180
24.2 A döntések formai és tartalmi elemei.....	180
25. FEJEZET: JOGORVOSLATI RENDSZER	186
25.1 Fellebbezés.....	186
25.1.1 A fellebbezéssel támadható döntések	186
25.1.1.2 A fellebbezési jog gyakorlása	187
25.1.1.3 A fellebbezés joghatása	188
25.1.1.4 Az elsőfokú adóhatóság eljárása a fellebbezés során.....	189
25.1.1.5 A felettes szerv eljárása a fellebbezés során	190
25.2 Felügyeleti intézkedés	192
25.3 Közigazgatási per	195
25.3.1 A közigazgatási bíróság határozatai	196
25.4 Új eljárásra utasítás	197
25.4.1 Semmisség	199
25.5 A döntés módosítása vagy visszavonása az adóhatóság saját hatáskörében	200
25.6 Súlyosítási tilalom a hatósági eljárásban	202

SZERKESZTŐI ELŐSZÓ

Tisztelt Olvasó!

Az adóellenőrzés egy olyan fogalom, amivel előbb vagy utóbb mindenki találkozik az élete során; laikusként valószínűleg csak egy viccben, vagy az újsághírekben, szakmabeliként viszont jó eséllyel hivatalos keretek között is.

Könyvünk célja, hogy lehántsa a misztikus – vagy akár félelmetes – köntöst erről a kifejezésről, és segítsen megérteni azokat a folyamatokat, összefüggéseket, amelyek során az állami adóhatóság¹ és a vizsgált adózó egy ellenőrzés (vagy azzal rokon jogintézmény, mint pl. a támogató eljárás) során kapcsolatba kerülnek egymással.

A kézirat lezárásakor hatályos jogszabályi környezet ismertetésén túl fontosnak tartottuk azokat a jogszabályértelmezéseket, állásfoglalásokat, ítéletek vonatkozó részeit is beemelni a szövegbe, amelyek nyilvános forrásból nem, vagy csak ennél nehezebben lennének elérhetőek, ugyanakkor áthatják az ellenőrzési munka hétköznapjait.

Az ellenőrzés szemléletmódja, céljai és eszközei jelentősen átalakultak az elmúlt 7-8 évben, az ellenőrzés területén is kitűzött céllá vált a „szolgáltató szemléletű adóhatóság” megvalósítása, ugyanakkor ez nem jelenti azt, hogy ne lenne szükség felkészült szakemberekre az ügy mindkét oldalán, hiszen leginkább ezzel biztosítható, hogy az ellenőrzés valóban a jogszabályi keretek között folyjon, és lehetőség szerint mindkét fél számára kielégítő módon fejeződjön be.

A hibák, hiányosságok feltárása, esetleg adókülönbözet megállapítása nem kizárólag az adóhatóság, és ezáltal a központi költségvetés érdekeit szolgálják! A végső cél ugyanis az, hogy az adóhatóság az ellenőrzési munka hatékonyságának növelése, a célzott kiválasztás, és a jogszabályoknak maradéktalanul megfelelő eljárások révén elősegítse a jogkövető magatartást folytatni kívánó adózók működését, és csökkentse azt a piaci nyomást, amit a kevéssé (vagy adott esetben semennyire sem) jogkövető adózók által generált tisztességtelen előny generál a számukra.

A könyv tematikája nem követi szorosan az adóeljárás szabályait. Nem is nagyon lehetne, hiszen a „rég” adózás rendjéről szóló törvény feldarabolása óta legalább három-négy jogszabály együttese alkotja az eljárási szabályokat. Hogy a darabolás egy-

¹ Tekintettel arra, hogy jórészt ugyanazok a jogszabályok vonatkoznak az önkormányzati adóhatóságokra is, írhattunk volna egyszerűen „adóhatóság”-ot, de számos olyan speciális ellenőrzési tevékenység van, ami a jelen könyv tárgyát képezi, és kizárólag a Nemzeti Adó- és Vámhivatal hatáskörébe tartozik. Tekintettel arra, hogy a könyv szerzői is a NAV munkatársai, így a továbbiakban is ebben a kontextusban kezeljük az adóhatóság fogalmát, akkor is, ha a szöveg nem tér ki rá külön, hogy melyik adóhatóságról van éppen szó.

szerübbé tette e jogszabályok értelmezését, ezt az olvasóra bízom, az azonban tény, hogy az adóigazgatás eljárási szabályait nem lehet egy joganyagban belül A-tól Z-ig megtalálni, és különösen igaz ez az ellenőrzésre. Anyagi jogi szabályokkal csak annyiban foglalkozunk, amennyiben az ellenőrzéshez kapcsolódó eljárási szabályokat tartalmaznak, de feldolgozott joganyag jórészt az Art., Air., és Adóig. vhr.² szabályai között található meg.

Bízom abban, hogy könyvünk jó támpontot nyújt majd a fentiekhez, és segít eligazodni az ellenőrzési eljárások nem feltétlenül egyszerű szabályai között.

dr. Bóta Csaba

² Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény; az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény, illetve az adóigazgatás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet

FONTOSABB JOGSZABÁLYOK JEGYZÉKE

Art.	Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény
Air.	Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény
Adóig. vhr.	Az adóigazgatás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet
Eüsztv.	Az elektronikus ügyintézés és a bizalmi szolgáltatások általános szabályairól szóló 2015. évi CCXXII. törvény
Eüsztv. vhr.	Az elektronikus ügyintézés részletszabályairól szóló 451/2016. (XII. 19.) Korm. rendelet
Ügyvédi tv.	Az ügyvédi tevékenységről szóló 2017. évi LXXVIII. törvény
Pp.	A polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény
Ptk.	A polgári törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény A Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015 (XII. 29.) Korm. rend.
Uniós Vámkódex	952/2013/EU rendelet – az Uniós Vámkódex létrehozásáról
Vámtörvény	Az uniós vámjog végrehajtásáról szóló 2017. évi CLII. törvény
GDPR	Az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2016/679 rendelete a természetes személyeknek a személyes adatok kezelése tekintetében történő védelméről és az ilyen adatok szabad áramlásáról, valamint a 95/46/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről A szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló 32/2017. (X. 18.) NGM rendelet A kapcsolt vállalkozásokkal kapcsolatos változások bejelentését az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet
Tao. tv.	a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény