

ELLENŐRZÉSI KÉZIKÖNYV

2011. március 16.

BEVEZETÉS

Az Ellenőrzési Kézikönyv a Nemzeti Adó- és Vámhivatal adóztatási szerve (NAV adóztatási szerve illetve állami adóhatóság) ellenőrzési eljárásának legfontosabb szabályait tartalmazza.

A tájékoztató célja, hogy segítséget nyújtson az adózóknak az ellenőrzési folyamat lépéseinek megismeréséhez és támogatást adjon a jogkövető magatartásuk kialakításához.

A kézikönyv nem terjed ki a bejelentésre, az adómegállapításra és –bevallásra, az adó- és adóelőleg befizetésére, a bizonylat kiállítására és megőrzésére, valamint a különböző nyilvántartások vezetésére (a könyvvezetésre), továbbá az adatszolgáltatások tartalmára vonatkozó eljárási szabályokra.

Az állami adóhatóság ellenőrzési tevékenységének jogszabályi előírásait, illetve a vizsgálatok lebonyolításának szabályait az alábbi törvények, illetve rendelet tartalmazzák:

- az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.)
- a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban: Ket.)
- a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (továbbiakban: Pp.)
- a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (továbbiakban NAV törvény)
- a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szervezetéről és egyes szervek kijelöléséről szóló 273/2010. (XII. 9.) kormányrendelet (továbbiakban: Rendelet)

Az elektronikus formában elérhető tájékoztató anyagban a tartalomjegyzék megfelelő sorára kattintva, a bal egérgombbal a keresett szövegrész előhívható. Az ellenőrzési gyakorlat elmélyültebb tanulmányozásának megkönnyítése érdekében a kézikönyv tartalmazza az érintett jogszabályok kiadvány lezárásakor hatályos pontos hivatkozásait is, a fentiekben ismertetett hivatalos rövidítések felhasználásával.

A tájékoztató elkészítésének lezárási időpontja 2011. március 16.

Nemzeti Adó- és Vámhivatal

TARTALOMJEGYZÉK

1. ÁLTALÁNOS ISMERETEK	4
1.1. Ellenőrzési alapelvek [Art. 1-2. §]	4
1.2. Az állami adóhatósági ellenőrzés alá vonható személyek [Art. 3. §]	5
1.3. Az állami adóhatósági ellenőrzés alá vonható adók, költségvetési támogatások fogalma [Art. 4. §]	5
1.4. Az adózó és az adó megfizetésére kötelezett személy [Art. 6. §]	6
1.5. Az adózó képviselője [Art. 7-9. §]	7
1.6. Az illetékesség általános szabályai [Rendelet: 44. §]	9
1.7. A különös illetékességi szabályok [Rendelet: 45. §]	9
1.8. A kizárólagos illetékességi szabályok [Rendelet: 18-20. §, 22. §]	10
1.9. Az adókötelezettségek [Art. 14. §]	11
1.10. Iratbetekintés [Art. 12. §]	11
1.11. Önellenőrzési jog [Art. 13. §]	12
1.12. Önellenőrzés [Art. 49. §]	12
1.13. Önadózás [Art. 26. §]	13
1.14. Az adó megállapításához való jog elévülése [Art. 164. §]	14
1.15. Az adótitok [Art. 53-54. §]	15
2. AZ ELLENŐRZÉS	16
2.1. Az ellenőrzés célja [Art. 86. §]	16
2.2. Az ellenőrzés fajtái [Art. 87. §]	16
2.3. Az adózók ellenőrzésre történő kiválasztása [Art. 89-90. §]	16
2.4. Felhívás bevallás kiegészítésére [Art. 91. §]	18
2.5. A jövedelem-(nyereség-) minimum adóalappal összefüggő kötelezettségek [91/A. §]	19
2.6. Határidők az ellenőrzési eljárásban [Art. 92. § és 37. §]	20
2.7. Az ellenőrzés megindítása [Art. 93. §]	22
2.8. Az ellenőrzés lefolytatása [Art. 94-96. §]	23
2.9. Az adóhatóság magatartása az ellenőrzési eljárásban [Art. 97-98. §]	24
2.10. A tényállás tisztázása [Ket. 50. §]	25
2.11. A bizonyítékok [Art. 97. §]	26
2.12. Az adóhatóság által alkalmazható különös intézkedések [Art. 101-103. §]	31
2.13. Az adózó magatartása az ellenőrzési eljárásban [Art. 99-100. §]	33
2.14. A bevallás utólagos ellenőrzése [Art. 106-107. §]	34
2.15. A becslés [Art. 108-110. §]	34
2.16. Eljárási illetek ellenőrzése [Art. 112-114. §]	37
2.17. Az ellenőrzés befejezése [Art. 104-105. §]	38
2.18. Ismételt ellenőrzés [Art. 115. §]	39
2.19. Felülellenőrzés [Art. 116. §]	39
2.20. Állami garancia beváltásához kapcsolódó ellenőrzés [Art. 117. §]	40
2.21. Az egyes adókötelezettségek ellenőrzése [Art. 118. §]	40
2.22. Adatgyűjtésre irányuló ellenőrzés [Art. 119. §]	41

1. ÁLTALÁNOS ISMERETEK

1.1. Ellenőrzési alapelvek [Art. 1-2. §]

- Az adózó és az adóhatóság a **törvényeknek megfelelően gyakorolhatja jogait és teljesíti kötelezettségeit**. Ha törvény az adóhatóságot **mérlegelésre jogosítja** fel, azt csak a felhatalmazás céljának megfelelően, a törvényes keretek között gyakorolhatja.
- Az adóhatóság minden ügyben **megkülönböztetés nélkül**, a törvényeknek megfelelően köteles eljárni és intézkedni.
- Ha nemzetközi szerződés másképp nem rendelkezik, a magánszemélyek adóügyeiben **tilos állampolgárság szerint megkülönböztetést tenni**.
- Az adóhatóság az adózónak a törvények megtartásához szükséges **tájékoztatást megadja**, az adóbevallás, az adóbefizetés rendjét vele megismerteti, az adózót jogainak érvényesítésére figyelmezteti.
- Az adózó köteles a jogait jóhiszeműen gyakorolni és elősegíteni az adóhatóság feladatainak végrehajtását.
- **Az adóhatóság köteles méltányosan eljárni**, és ha a törvényekben meghatározott feltételek fennállnak, az adótartozást mérsékli, illetve fizetési könnyítést engedélyez.
- A szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket **valódi tartalmuk szerint kell minősíteni**. Az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható.
- A szokásos piaci ártól eltérő szerződési feltételeket alkalmazó kapcsolt vállalkozások ügyleteit adózási szempontból a szokásos piaci ár alapulvételével kell minősíteni. Nem alkalmazható e rendelkezés, ha a kapcsolt vállalkozások magatartása megfelel a független felektől az adott esetben elvárható piaci magatartásnak.
- **Az adókötelezettséget nem befolyásolja az, hogy a magatartás** (cselekmény, mulasztás) **törvényi rendelkezésbe ütközik, vagy sérti a jó erkölcsöt**.
- **Az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni**. Az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.
- Az adóhatóság az adót az összes körülményre, különösen a rendeltetésszerű joggyakorlás esetén irányadó adófizetési kötelezettségre figyelemmel - ha az adó alapja így nem állapítható meg, **becsléssel** - állapítja meg.

1.2. Az állami adóhatósági ellenőrzés alá vonható személyek [Art. 3. §]

A Magyar Köztársaság területén és a vámszabadterületeken:

- székhellyel, telephellyel rendelkező vagy egyébként gazdasági (termelő, szolgáltató, üzemi, üzleti) tevékenységet folytató jogi személy,
 - lakóhellyel, szokásos tartózkodási hellyel rendelkező vagy egyébként itt tartózkodó magánszemély,
 - vagyonnal rendelkező vagy bevételt, jövedelmet (nyereséget) elérő magánszemély, jogi személy és egyéb szervezet,
 - közigazgatási hatósági vagy bírósági eljárásban résztvevő személy
- az adózás és a költségvetési támogatások tekintetében.

Az Európai Közösség tagállamainak területén:

- székhellyel, telephellyel, állandó lakóhellyel, szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkező, az általános forgalmi adóról szóló törvényben meghatározott elektronikus szolgáltatást nyújtó olyan adóalany, aki (amely) a szolgáltatást az Európai Közösség valamely tagállamának területén székhellyel, állandó lakóhellyel, szokásos tartózkodási hellyel rendelkező, adóalanyként nem minősülő személynek nyújtja, feltéve, hogy az állami adóhatóságnál elektronikus úton bejelentkezik (a továbbiakban: Európai Közösség tagállamában illetőséggel nem bíró adózó).

1.3. Az állami adóhatósági ellenőrzés alá vonható adók, költségvetési támogatások fogalma [Art. 4. §]

Az adó jellegű befizetések:

- az adóval, a járulékkal, az illetékekkel összefüggő, a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalap, a Nyugdíjbiztosítási Alap, az Egészségbiztosítási Alap vagy az önkormányzat javára teljesítendő, törvényen alapuló kötelező befizetéseket jelentik.

A költségvetési támogatások:

- a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalap terhére törvényben, kormányrendeletben vagy miniszteri rendeletben meghatározott feltételek alapján juttatott támogatásokat jelentik.

Az adózás:

- az adó jellegű befizetésekkel és költségvetési támogatásokkal kapcsolatos eljárásokat, valamint

- az adók és a költségvetési támogatások megállapítását, beszedését, végrehajtását, visszatérítését, kiutalását és ellenőrzését jelenti.

1.4. Az adózó és az adó megfizetésére kötelezett személy [Art. 6. §]

Adózó az a személy, akinek adókötelezettségét, adófizetési kötelezettségét adót, költségvetési támogatást megállapító törvény vagy az adózás rendjéről szóló törvény írja elő.

Nem minősül adózónak a kizárólag az adó megfizetésére kötelezett személy [35. § (2) bekezdés], viszont a kizárólag az adó megfizetésére kötelezett személy is gyakorolhatja a törvény szerint az adózót megillető jogokat.

Törvény eltérő rendelkezése hiányában **a jogutód adózót** megilletik mindazon jogok, amelyek a jogelődöt megillették, továbbá teljesíteni köteles a jogelőd által nem teljesített kötelezettségeket. Több jogutód esetén a jogelőd kötelezettségeit a jogutódok vagyonarányosan teljesítik, teljesítés hiányában pedig a jogelőd tartozásáért egyetemlegesen felelnek, a költségvetési támogatásra - eltérő megállapodás hiányában - vagyonarányosan jogosultak.

Ha az adózó az esedékes adót nem fizette meg és azt tőle nem lehet behajtani, **az adó megfizetésére határozattal kötelezhető:**

- az adózó örököse az örökrésze erejéig, több örökös esetében örökrészük arányában,
- a megajándékozott, az adózó által az adókötelezettsége keletkezését követően okirattal juttatott ajándék erejéig, kivéve, ha az ingyenes előnytől neki fel nem róható módon elesett,
- az adózó jogutódja,
- az Art. 36. §-ban említett kezességet vállaló és az adótartozást átvállaló a jóváhagyott szerződésben foglalt adó tekintetében,
- az adóbevétel csökkentésével kapcsolatos bűncselekmény elkövetője az azzal összefüggő adó tekintetében,
- a gazdasági társaság, a közös név alatt működő polgári jogi társaság adótartozásáért a rájuk vonatkozó szabályok szerint a helytállni köteles tag, vezető tisztségviselő, illetve szervezet, a jogi személy felelősségvállalásával működő vállalkozó esetében a felelősségvállaló, továbbá az a személy, amely (aki) a vállalkozás kötelezettségeiért törvény alapján felel,
- a társasház (társasüdülő, társasgarázs), építőközösség adótartozása tekintetében a tulajdonostársak,
- a vagyontárgy minden tulajdonosa a közös tulajdont terhelő adó tekintetében,
- a szülői felügyelet alatt álló kiskorú gyermek adótartozásáért - a munkakeresményéből eredő adótartozás kivételével - a szülői felügyeletet gyakorló szülő az általa kezelt vagyon erejéig.

1.5. Az adózó képvisellete [Art. 7-9. §]

A magánszemély képvisellete

Magánszemélyt az adóhatóság előtt - ha nem kíván személyesen eljárni - törvényes képviselője, valamint képviselati jogosultságát igazoló ügyvéd, ügyvédi iroda, európai közösségi jogász, adószakértő, okleveles adószakértő, adótanácsadó, könyvelő, számviteli, könyvviteli szolgáltatásra vagy adótanácsadásra jogosult gazdasági társaság alkalmazottja, tagja, közokiratban vagy teljes bizonyító erejű magánokiratban foglalt eseti meghatalmazás, megbízás alapján más nagykorú személy képviselheti. Az egyéni vállalkozó magánszemélyt az adóhatóság előtt a képviselati jogosultságát igazoló nagykorú alkalmazottja is képviselheti.

Jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező egyéb szervezet képvisellete

Jogi személyt és jogi személyiséggel nem rendelkező egyéb szervezetet az adóhatóság előtt a rá vonatkozó szabályok szerint képviselati joggal rendelkező személy, a képviselati jogosultságát igazoló nagykorú tag, alkalmazott, jogtanácsos, továbbá ügyvéd, ügyvédi iroda, európai közösségi jogász, adószakértő, okleveles adószakértő, adótanácsadó, könyvelő, számviteli, könyvviteli szolgáltatásra vagy adótanácsadásra jogosult gazdasági társaság, illetőleg egyéb szervezet alkalmazottja, tagja képviselheti.

Az állandó meghatalmazás (megbízás), vagy az eseti meghatalmazás (megbízás)

Az adózó a képviselati ellátására állandó meghatalmazást vagy eseti megbízást adhat.

Fontos tudnivaló, hogy az állandó meghatalmazás, megbízás - a külön jogszabályban meghatározott feltételek teljesítésén túl - az adóhatóság előtti eljárásban akkor érvényes, ha azt az adózó vagy képviselője az adóhatóság által rendszeresített formanyomtatványon az állami adóhatósághoz bejelenti. Amennyiben az állandó meghatalmazást, megbízást az adózó képviselője jelenti be, ebben az esetben az adóhatóság a bejelentésről az adózót írásban értesíti. Az adózó az eseti, illetve az állandó meghatalmazás, megbízás visszavonását, felmondását haladéktalanul köteles bejelenteni az adóhatósághoz. A képviselati jog megszűnését a meghatalmazott, megbízott is bejelentheti az adóhatóságnál. A képviselati jog keletkezése és megszűnése az adóhatósággal szemben az adóhatósághoz történő bejelentéstől hatályos. Az állandó meghatalmazás érvényessége kezdő időpontjaként a nyomtatványon az adóhatósághoz történő beérkezés napjához, illetve a személyes benyújtáshoz képest későbbi időpont is megjelölhető.

Amennyiben az adózó a képviselati ellátására állandó meghatalmazást vagy megbízást ad, és ezt az adóhatóságnak bejelenti, a bejelentett kötelezettségekkel kapcsolatban a meghatalmazás, megbízás időtartama alatt a meghatalmazott, megbízott által elkövetett jogsértés miatt megállapított mulasztási bírság - a számviteli, könyvviteli szolgáltatásra vagy adótanácsadásra jogosult gazdasági társaság, illetőleg egyéb szervezet alkalmazottja, tagja, valamint a képviselati jogosultságát igazoló nagykorú alkalmazottja kivételével - a képviselőt terheli.

Külföldi vállalkozás képviselete

A külföldi vállalkozás nevében és érdekében belföldi gazdasági tevékenységével összefüggésben **adózási ügyvivőként** kizárólag belföldi fióktelepe járhat el, ha a külföldi vállalkozás belföldi fióktelep alapítására köteles vagy egyébként ilyennel rendelkezik.

Az adózási ügyvivő teljesíti a külföldi vállalkozás belföldi adókötelezettségeit, továbbá gyakorolja az adózót megillető jogokat is.

Amennyiben a külföldi vállalkozás több fióktelepet létesít, az egyes fióktelepeken folytatott gazdasági tevékenységével összefüggő adókötelezettségeket a fióktelepek önállóan teljesítik, azonban olyan jognyilatkozatokat csak együttesen tehetnek meg, amelyek a külföldi vállalkozás más belföldi fióktelepeinek adózására is kihatnak.

A pénzügyi képviselő

Az a külföldi vállalkozás, amely belföldi gazdasági tevékenységével összefüggésben gazdasági célú letelepedésre nem köteles, belföldi adókötelezettségeinek teljesítésére pénzügyi képviselőt bízhat meg.

Pénzügyi képviselő az a **jogi személyiséggel rendelkező gazdasági társaság** lehet, melynek jegyzett tőkéje az 50 millió forintot eléri, vagy ennek megfelelő összegű bankgaranciával rendelkezik, továbbá az adóhatóságnál nyilvántartott **adótartozása nincs**. A pénzügyi képviselő a feltételek meglétét a képviselet elfogadásának bejelentésekor az adóhatóságnál igazolja.

A pénzügyi képviselő a **külföldi vállalkozás képviseletére** irányuló megbízás elfogadásától és a képviselet megszűnésétől számított 15 napon belül az állami adóhatósághoz bejelenti a képviselet elfogadását, illetőleg megszűnését, a külföldi vállalkozás adatait, továbbá a külföldi vállalkozás adóügyeivel összefüggésben nyitott belföldi pénzforgalmi bankszámla számlaszámát.

Az adóhatóság a bejelentés alapján a külföldi vállalkozást és pénzügyi képviselőjét nyilvántartásba veszi és a külföldi vállalkozás számára adószámot állapít meg.

A pénzügyi képviselő a külföldi vállalkozás nevében teljesíti annak belföldi adókötelezettségeit, továbbá gyakorolja az adózót megillető jogokat. A pénzügyi képviselet fennállása alatt a külföldi vállalkozás az adóhatóság előtt személyesen vagy más képviselője útján nem járhat el.

A külföldi vállalkozás adókötelezettségéért a külföldi vállalkozást és a pénzügyi képviselőt **egyetemleges felelősség terheli**. A képviselet megszűnése a külföldi vállalkozás adókötelezettségét nem érinti.

1.6. Az illetékesség általános szabályai [Rendelet: 44. §]

Az eljárásra (ellenőrzésre) - ha törvény vagy kormányrendelet másként nem rendelkezik

- a magánszemély lakóhelye, ennek hiányában tartózkodási helye, mindezek hiányában utolsó ismert belföldi lakóhelye,
- a jogi személyiség nélküli vállalkozó - ideértve a vállalkozó magánszemélyt is - székhelye, ennek hiányában telephelye,
- a jogi személy, illetőleg egyéb szervezet székhelye, ennek hiányában telephelye (a tevékenység gyakorlásának helye)

szerinti megyei (fővárosi) adóigazgatóság az illetékes.

1.7. A különös illetékességi szabályok [Rendelet: 45. §]

A munkáltató (kifizető) és a magánszemély között az adóelőleg-levonással, illetve az **adómegállapítással kapcsolatos vitában** a munkáltató (kifizető) adóügyében eljáró adóigazgatóság dönt.

Abban az esetben, ha a vállalkozónak több telephelye van, a hatósági eljárást az elsőként bejelentett telephely szerint illetékes megyei (fővárosi) adóigazgatóság folytatja le. A később bejelentett telephely szerint illetékes megyei (fővárosi) adóigazgatóság is jogosult az adózó telephelyén az egyes adókötelezettségek teljesítésének ellenőrzésére, illetőleg az adatgyűjtésre irányuló ellenőrzés lefolytatására.

Ha az adózó adóztatási szervének illetékessége az **ellenőrzés megkezdését követően** az illetékességi okban bekövetkezett változás miatt szűnik meg, vagy az illetékesség megszűnéséről az adóztatási szerv az ellenőrzés megkezdését követően szerez tudomást, a megkezdett ellenőrzés befejezésére és szükség szerint a hatósági eljárás lefolytatására az ellenőrzést megkezdő adóhatóság az illetékes.

A jogszabály lehetőséget biztosít arra, hogy ha az adózó által szabályszerűen bejelentett székhely-, telephely-, lakóhelyváltozás az adóztatási szervnek a változásról történt tudomásszerzését megelőzően ténylegesen megtörtént, és az ellenőrzés során **az adózó kötelezettségeit csak aránytalanul nagy költséggel tudná teljesíteni,** kérheti a NAV elnökétől az ellenőrzés és szükség szerint a hatósági eljárás lefolytatására az új székhelye, telephelye, lakóhelye szerint illetékes megyei (fővárosi) adóigazgatóság kijelölését.

A regionális adó főigazgatóság illetékességi területén működő megyei (fővárosi) adóigazgatóságok a regionális főigazgató engedélyével a régió egész területén jogosultak ellenőrzés, valamint az azt követő hatósági eljárás lefolytatására, illetve egyes eljárási cselekmények foganatosítására. A regionális főigazgató a megyei (fővárosi) adóigazgatóságnak az ellenőrzéssel lezárt időszakra vonatkozó ismételt ellenőrzésnek a régió másik megyei (fővárosi) adóigazgatóságának illetékességi területén való lefolytatására akkor adhat engedélyt, ha az alapellenőrzést is a megyei (fővárosi) adóigazgatóság végezte.

Amennyiben a felettes szerv vagy a bíróság új eljárásra utasítja az első fokú adóhatóságot, az új eljárást az alapügyben eljáró adóigazgatóság folytatja le.

A régió területén kívül a megyei (fővárosi) adóigazgatóságok a NAV elnökének utasítására vagy engedélyével végezhetnek ellenőrzést. Ilyen esetben az ellenőrzést követő első fokú hatósági eljárást is ez az adóigazgatóság folytatja le.

Az illetékességi területen kívül elvégzendő ellenőrzést a vizsgálattal érintett adózó székhelyén, telephelyén, illetve a lakóhelyéhez, székhelyéhez, telephelyéhez legközelebb eső hivatali helyiségben, illetve egyéni vállalkozónak nem minősülő magánszemély adózó esetében - kérelmére - a bejelentett tartózkodási helyéhez legközelebb eső hivatali helyiségben kell lefolytatni.

1.8. A különös hatásköri szabályok [Rendelet: 18-20. §, 22.§]

Kizárólag a Kiemelt Ügyek Adóigazgatósága jár el a Rendeletben meghatározott adózók – többek között a Magyar Köztársaság területén székhellyel, telephellyel, állandó vagy ideiglenes lakóhellyel, tartózkodási hellyel nem rendelkező külföldi személy, a Magyar Honvédség, a rendvédelmi szervek, a nemzetbiztonsági szolgálatok hivatásos és szerződéses állományú tagjai, a NAV alkalmazottai – adóügyeiben.

A Kiemelt Ügyek Adóigazgatósága a NAV elnökének utasítására, honvédelmi vagy nemzetbiztonsági érdekek által indokolt esetben a kizárólagos illetékességi körébe nem tartozó, a Magyar Honvédséggel, illetőleg a nemzetbiztonsági szolgálatokkal szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózónál is végezhet ellenőrzést.

Az Art.-ben meghatározott **központosított ellenőrzést** a Kiemelt Ügyek Adóigazgatósága végzi. Amennyiben a központosított ellenőrzési eljárást és az azt követő hatósági eljárást a Kiemelt Ügyek Adóigazgatósága egy eljárásban, több adózónál egyidejűleg folytatja le, az eljárás eredményeként kiadmányozott jogerős határozatot az egyébként hatáskörrel és illetékességgel rendelkező adóigazgatóságnak kell megküldeni.

Kizárólag a Kiemelt Adózók Adóigazgatósága jár el a **kiemelt adózók** adóügyeiben.

Ha az adózó az adóév első napján megfelel a külön jogszabályban meghatározott feltételeknek, amelyek alapján **kiemelt adózónak** minősül és a Kiemelt Adózók Adóigazgatósága hatáskörébe tartozik, a Kiemelt Adózók Adóigazgatósága hatáskörébe utalt adóügyekben 3 adóéven át akkor is a Kiemelt Adózók Adóigazgatósága jár el, ha ezen időtartam alatt bármely adóévben az adózó bevallása szerint nem felel meg az előírt értékhatároknak.

A **csoportos adóalanyiság** időszakában a Kiemelt Adózók Adóigazgatósága jár el a csoport adóügyeiben és minden, a csoportos adóalanyisággal kapcsolatos eljárásban, különösen a csoport létrehozatalával, megszűnésével, a csoporthoz csatlakozással, a csoportból kiválással, a csoporttag vagy a kívül maradó adóalany felelősségének megállapításával, valamint a csoportazonosító számmal kapcsolatos eljárásokban.

A csoportos adóalanyiség időszakában a Kiemelt Adózók Adóigazgatóságához benyújtandó **általános forgalmi adó bevallások**, valamint a csoportazonosító szám törlése esetén benyújtandó **oron kívüli adóbevallás ellenőrzését** a csoport megszűnését követően is a Kiemelt Adózók Adóigazgatósága folytatja le.

Az adóhatóság a csoportos adóalany általános forgalmi adó kötelezettségeinek teljesítését külön tartja nyilván.

Az áfatörvény 85.§ (6) bekezdés a) pont aa) alpontja szerinti **együttműködő közösség** adóügyeiben az eljárást az együttműködő közösség képviselőjének adóügyeiben eljáró adóigazgatóság, az áfatörvény 85.§ (6) bekezdés a) pont ab) alpontja szerinti együttműködő közösség adóügyeiben az eljárást az együttműködő közösségnek minősülő adóalany adóügyeiben eljáró adóigazgatóság folytatja le.

1.9. Az adókötelezettségek [Art. 14. §]

Az adózó az adó és a költségvetési támogatás megállapítása, megfizetése (kiutalása) érdekében köteles jogszabályban vagy az Art.-ben előírt:

- bejelentésre, nyilatkozattételre,
- adómegállapításra,
- bevallásra,
- adófizetésre és adóelőleg fizetésére,
- bizonylat kiállítására és megőrzésére,
- nyilvántartás vezetésére (könyvvezetésre),
- adatszolgáltatásra,
- adólevonásra, adóbeszedésre,
- pénzforgalmi számlanyitásra.

A fentiek együttesen jelentik adókötelezettségek fogalmát.

Az Art. 14. § (2) bekezdése értelmében az adatszolgáltatási, adólevonási és adóbeszedési kötelezettség a magánszemély adózóra nem terjed ki, ha nem vállalkozó, munkáltató, kifizető, vagy adóbeszedésre kötelezett.

1.10. Iratbetekintés [Art. 12. §]

Az adózó, továbbá az adó megfizetésére kötelezett **személy jogosult az adózásra vonatkozó iratok megismerésére**. Ennek értelmében minden olyan iratba betekinhet, és arról másolatot készíthet vagy kérhet, amely jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükséges.

Korlátozható az iratbetekintés az adatszolgáltatásra vonatkozó iratok tekintetében az ellenőrzés megkezdéséig, ha valószínűsíthető, hogy azok tartalmának megismerése a későbbi ellenőrzést megghiúsítaná. **Az iratbetekintés korlátozásáról az adóhatóság végzéssel dönt.**

Nem tekinthet be az adózó

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

1.11. Önellenőrzési jog [Art. 13. §],

Az adózó önadózás esetén jogosult az önellenőrzésre, ha az Art. másként nem rendelkezik.

1.12. Önellenőrzés [Art. 49. §]

A jogszabály rendelkezése szerint az önadózás útján megállapított vagy megállapítani elmulasztott adót, adóalapot - az illeték kivételével - és a költségvetési támogatást **az adózó helyesbítheti**. Amennyiben az adózó az adóhatóság ellenőrzésének megkezdését megelőzően feltárja, hogy az adóalapját, az adót, a költségvetési támogatást **nem a jogszabálynak megfelelően állapította meg**, vagy bevallása **számítási hiba** vagy **más elírás** miatt az adó, költségvetési támogatás alapja, összege tekintetében hibás, akkor bevallását **önellenőrzéssel módosíthatja**.

Nem minősül önellenőrzésnek, ha az adózó bevallását késedelmesen nyújtja be, és késedelmét nem igazolja, vagy igazolási kérelmét az adóhatóság elutasítja.

Nincs helye önellenőrzésnek, ha az adózó a törvényben megengedett választási lehetőséggel jogszerűen élt, és ezt az önellenőrzéssel változtatná meg.

Az adózó az adókedvezményt utólag önellenőrzéssel érvényesítheti, illetőleg veheti igénybe.

Fontos tudnivaló, hogy az ellenőrzés megkezdésétől – vagyis az ellenőrzésről szóló előzetes értesítés kézhezvételétől, illetve ha az adóhatóság adózó előzetes értesítését mellőzi, a megbízólevél átvételétől - a vizsgálat alá vont adó és költségvetési támogatás - a vizsgált időszak tekintetében - önellenőrzéssel nem helyesbíthető. Az adóhatóság által utólag megállapított adót, költségvetési támogatást az adózó nem helyesbítheti.

A vizsgálat alá vont adót, költségvetési támogatást és időszakot érintő helyesbítés akkor minősül az ellenőrzés megkezdését megelőzően elvégzett önellenőrzésnek, ha az adózó az erről szóló

bevallást legkésőbb az ellenőrzésről szóló értesítés kézhezvételének illetve a megbízólevél átvételének napját **megelőző napon az adóhatósághoz benyújtotta (postára adta)**.

Önellenőrzéssel az adóalapot, az adót, a költségvetési támogatást a kötelezettség eredeti időpontjában hatályos szabályok szerint, a helyesbítendő adóra előírt bevallási időszakra, az adómegállapításhoz való jog elévülési idején belül lehet helyesbíteni. Az önellenőrzés az adóalap, a feltárt adó, költségvetési támogatás és - ha törvény előírja - az önellenőrzési pótlék megállapítása, a helyesbített adóalap, a helyesbített adó, költségvetési támogatás, valamint a pótlék bevallása és egyidejű megfizetése, illetőleg az adó, költségvetési támogatás igénylése. Nem minősül önellenőrzésnek, ha az általános forgalmi adót a vámhatóságnak a termékimportot terhelő adót megállapító határozatának módosítása miatt kell helyesbíteni. Ha a vámhatóság a termékimportot terhelő adót megállapító határozatát utóbb módosítja, a módosító tételt annak a hónapnak a bevallásában kell elszámolni, amelyben a pénzügyi teljesítés is megtörtént.

Az önellenőrzéssel feltárt adót és költségvetési támogatást - **a magánszemély jövedelemadója kivételével** - a feltárás időpontjában **nyilvántartásba** kell venni. A nyilvántartásból ki kell tűnnie az eredeti bevallási kötelezettség és a helyesbítés időpontjának, a helyesbített adó, költségvetési támogatás alapjának és összegének. A nyilvántartáshoz mellékelni kell a helyesbítés szöveges indokolását, valamint az önellenőrzési pótlék számítását. A nyilvántartást és a helyesbítés bizonylatait az elévülési időn belül meg kell őrizni.

Az önellenőrzést a magánszemély adózó a személyi jövedelemadó tekintetében az önellenőrzési lap benyújtásával végzi el.

Az önellenőrzési pótlék szabályait az Art. 168-169. §-ai tartalmazzák.

Az önellenőrzési pótléket adónként, illetve költségvetési támogatásonként a bevallott és a helyesbített adó, illetve költségvetési támogatás összegének különbözete után az adózónak kell megállapítania és a bevallással egyidejűleg megfizetnie. Az önellenőrzési pótlék mértéke a késedelmi pótlék 50%-a, ugyanazon bevallásnak ismételt önellenőrzése esetén 75%-a.

A késedelmi pótléket a bevallás benyújtására előírt határidő leteltét követő első naptól a helyesbítés nyilvántartásba történő feljegyzésének, illetve a magánszemély jövedelemadója esetén az önellenőrzési lap benyújtásának napjáig kell felszámítani.

1.13. Önadózás [Art. 26. §]

Önadózás

Az adót, a költségvetési támogatást - ha törvény előírja - az adózó köteles megállapítani, bevallani és megfizetni.

A jogi személy és egyéb szervezet

- **az adót és a költségvetési támogatást** - az építményadó, a telekadó, a gépjárműadó, a vagyonszerzési illeték és a kiszabással megállapított eljárási illeték kivételével - **önadózással állapítja meg.**

A magánszemély az adóját akkor állapítja meg önadózással, ha

- **vállalkozó**, az építményadó, a telekadó, a gépjárműadó, a vagyonszerzési illeték és a kiszabással megállapított eljárási illeték kivételével,
- **az általános forgalmi adó alanya**,
- **a személyi jövedelemadóját nem a munkáltatója (kifizető) állapítja meg.**

1.14. Az adó megállapításához való jog elévülése [Art. 164. §]

Az adó megállapításához való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított **5 év elteltével évül el**, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni.

A költségvetési támogatás igényléséhez, a túlfizetés visszaigényléséhez való jog - ha törvény másként nem rendelkezik - annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az annak igényléséhez való jog megnyílt.

Az elévülés meghosszabbodik

Az elévülés hat hónappal meghosszabbodik, ha az adóbevallás késedelmes benyújtásakor, illetve a költségvetési támogatás igénylésekor az adómegállapításhoz, illetőleg a költségvetési támogatás igényléséhez való jog elévüléséig kevesebb, mint hat hónap van hátra.

Az adó megállapításához való jog nem évül el mindaddig, amíg a bíróság által jogerősen megállapított bűncselekmény (adócsalás, társadalombiztosítási csalás, munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás, csalás, jogosulatlan gazdasági előny megszerzése) büntethetősége el nem évül.

Az elévülés megszakad

Az önellenőrzés bevallása - ha az adókülönbözlet az adózó javára mutatkozik - az elévülést megszakítja.

Az elévülés nyugszik

Ha az adóhatóság határozatát a bíróság felülvizsgálja, a másodfokú adóhatósági határozat jogerőre emelkedésétől a bíróság határozatának jogerőre emelkedéséig, felülvizsgálati kérelem esetén a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig az adó megállapításához való jog elévülése nyugszik.

1.15. Az adótitok [Art. 53-54. §]

Adótitok az adózást érintő tény, adat, körülmény, határozat, végzés, igazolás vagy más irat.

Az adóhatóság alkalmazottja, volt alkalmazottja, az ellenőrzésbe vagy az eljárásba bevont szakértő és minden más személy, akinek az adatszolgáltatás, -nyilvántartás, -feldolgozás, az ellenőrzés, az adómegállapítás, az adó és adóelőleg-levonás, adóbeszedés, adóvégrehajtás, illetve statisztikai célú felhasználás során feladataival összefüggésben adótitok vagy más titok jut a tudomására, köteles azt megőrizni. **Az adóhatóságot a hivatali eljárása során tudomására jutott minden irat, adat, tény, körülmény tekintetében titoktartási kötelezettség terheli.**

A fentiekben megjelölt személy megsérti a titoktartási kötelezettséget, ha az adózás vagy bírósági eljárás során megismert adótitkot vagy más titkot alapos ok nélkül illetéktelen személy részére hozzáférhetővé teszi, felhasználja vagy közzéteszi.

Nem minősül adótitoknak a nyilvános cégadat, a céginformációs és az elektronikus cégeljárásban közreműködő szolgáltatótól kérhető adat, valamint az az adat, amely alanyával (adóalannyal vagy adózóval) nem hozható kapcsolatba.

Az adótitkot alapos okkal használják fel, ha

- adó vagy költségvetési támogatás ellenőrzését, az adóigazgatási eljárás megindítását, lefolytatását vagy a törvényben megjelölt szervek tájékoztatását szolgálja,
- törvény előírja vagy megengedi,
- az érintett hozzájárul,
- a vállalkozási tevékenységet folytató adózó nevére, elnevezésére, székhelyére, telephelyére, adószámára vonatkozó adatok megismerésére más adózónak - az őt terhelő adókötelezettség jogszerű teljesítéséhez - vagy állami szervnek, köztestületnek törvényben meghatározott feladata ellátásához van szüksége.

2. AZ ELLENŐRZÉS

2.1. Az ellenőrzés célja [Art. 86. §]

Az ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása. Az ellenőrzés során az adóhatóság feltárja és bizonyítja azokat a tényeket, körülményeket, adatokat, amelyek megalapozzák a jogsértés és a joggal való visszaélés megállapítását, és az ezek miatt indított hatósági eljárást.

Az adóhatóság az adóbevétel megrövidítésének, a költségvetési támogatás, adó-visszaigénylés jogosulatlan igénybevételének megakadályozása érdekében rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban részt vevő más személyeket.

Az ellenőrzési irányokat úgy kell meghatározni, hogy az ellenőrzöttség tudata az adózókat az önkéntes jogkövetésre ösztönözze.

2.2. Az ellenőrzés fajtái [Art. 87. §]

Az ellenőrzés célját az adóhatóság

- a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló (ideértve az egyszerűsített ellenőrzést is),
- az állami garancia beváltásához kapcsolódó,
- az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló,
- az adatok gyűjtését célzó,
- az illetékkötelezettségek teljesítésére vonatkozó,
- az ellenőrzéssel lezárt időszakra vonatkozó ismételt ellenőrzéssel valósítja meg.

A bevallások utólagos vizsgálatára irányuló vizsgálat ellenőrzéssel lezárt időszakot teremt. Az ellenőrzéssel lezárt időszak azt jelenti, hogy alapesetben az adózó ezt az időszakot – az ellenőrzés alá vont adónem tekintetében - nem önellenőrizheti, a be nem nyújtott adóbevallás nem pótolható, és az adóhatóság erre az időtartamra vonatkozóan csak ismételt ellenőrzést folytathat (ideértve a felülellenőrzést is), amennyiben ennek egyéb törvényi feltételei fennállnak.

2.3. Az adózók ellenőrzésre történő kiválasztása [Art. 89-90. §]

Kötelező ellenőrzést lefolytatni:

- **a vállalkozónál, ha felszámolását (végelszámolását) rendelték el**, kivéve, ha a hitelezői követelés bejelentését az adóhatóság a csődeljárásról és a felszámolási eljárásról szóló 1991. évi XLIX. törvény 80. § (1) bekezdése alapján mellőzte;
- az Állami Számvevőszék elnökének felhívására, illetve az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó adók esetében az önkormányzat képviselő-testületének határozata alapján (az Állami Számvevőszék elnöke, illetőleg az önkormányzat képviselő-testülete

akkor rendelhet el ellenőrzést, ha a rendelkezésére álló adatok, körülmények arra utalnak, hogy az adóhatóság a törvényben meghatározott ellenőrzési szempontok megsértésével mellőzi valamely adózó vagy adózói csoport vizsgálatát, illetőleg a lefolytatott ellenőrzések eredménytelensége mögött a megkülönböztetés nélküli eljárás elvének megsértése áll);

- az adópolitikáért felelős miniszter utasítására.

A fentiekén túl az állami adóhatóságnak **kötelező ellenőrzést végezni a legnagyobb adóteljesítménnyel** (kötségvetési kapcsolatokkal) **rendelkező 3000 adózó esetében** (legalább háromévente) valamennyi adónem és költségvetési támogatás vonatkozásában.

Az ellenőrzési irányok meghatározása:

A kötelező ellenőrzéseken túl az állami adóhatóság az ellenőrzési tevékenységét e törvény szerinti szempontok alapján a vezetője által évenként február 20-áig közzétett ellenőrzési irányok alapján végzi.

Az állami adóhatóság vezetője az aktuális gazdasági folyamatokra, az adópolitikai célkitűzésekre, a jogszabályváltozásokra, a gazdálkodási típusokra, az adóbevételi érdekeket leginkább sértő magatartásformákra, illetőleg az adóbevételi szempontból legnagyobb kockázatot jelentő adózói csoportokra kiemelt figyelemmel szabályozza az adóhatóság ellenőrzési kapacitásainak felhasználását.

Az ellenőrzési irányok magukban foglalják:

- az adott év kiemelt vizsgálati céljait,
- az ellenőrizendő főbb tevékenységi köröket (szakma, ágazat), az egyes térségekre, településekre jellemző szakmánkénti, tevékenységenkénti jövedelmezőségi mutatókat, illetőleg a jövedelmezőségi mutatót el nem érő adózók fokozott ellenőrzésének szempontjait,
- az ellenőrzési típusok tervezett arányszámait, különös tekintettel a vagyongyarapodások vizsgálatára, a bevallás kiegészítése alapján elrendelt, és a kiutalás előtti ellenőrzésre, valamint az átalakuló, a tevékenységüket kezdő, az adókötelezettségüket megszüntető, vagy más jogutód nélkül megszűnő vállalkozások ellenőrzésére.

A kiválasztásra felhasználható adatbázisok:

Az állami adóhatóság az adózókat - a kötelezően, illetőleg a kiválasztás alapján lefolytatandó ellenőrzéseken túl - célzott kiválasztási rendszerek alkalmazásával választja ki ellenőrzésre. A célzott kiválasztási rendszerben az állami adóhatóság

- az adózó által benyújtott bevallások,
- az adatszolgáltatások,
- az adózó adófizetéseit, a részére teljesített kiutalásokat tartalmazó nyilvántartások,
- az adózónál korábban végzett ellenőrzések tapasztalatai, vagy

- más hatóságtól, más adózóktól szerzett adatok feldolgozásával és egybevetésével választja ki az adózót ellenőrzésre.

Az újonnan alakult vállalkozások ellenőrzésre történő kiválasztása:

Az állami adóhatóság minden naptári évben az adott évben jogelőd nélkül alakult gazdasági társaságok legalább 20%-át kockázatelemzés alapján ellenőrzésre választja ki. A kiválasztott adózóknál az adóhatóság az adószám megállapítását követő 90 napon belül helyszíni ellenőrzés keretében az adózó által bejelentett adatok (így különösen a székhelyre, a központi ügyintézés helyére, a szervezeti képviselőre vonatkozó adatok) valóságtartalmát, hitelességét, valamint az egyes adókötelezettségek teljesítését vizsgálja. Amennyiben az ellenőrzés keretében az adóhatóság az adószám felfüggesztésére okot adó mulasztást állapít meg, úgy az adószám felfüggesztése jogintézményét és az ezzel összefüggő jogkövetkezményeket alkalmazza. A fentiekben említett kockázatelemzés keretében az adóhatóság a gazdasági társaság tagjainak, vezető tisztségviselőinek korábbi gazdasági tevékenységével, adózói múltjával kapcsolatban rendelkezésre álló adatokat dolgozza fel és veti egybe.

A kockázatelemzés keretében figyelembe veendő szempont különösen, ha

- az adózó tagja, vezető tisztségviselője korábban olyan gazdasági társaság tagja vagy vezető tisztségviselője volt,
 - amely jogutód nélkül szűnt meg úgy, hogy az állami adóhatóságnál nyilvántartott köztartozását nem egyenlítette ki,
 - amellyel szemben az állami adóhatóság jelentős összegű adóhiányt tárt fel,
 - amellyel szemben az állami adóhatóság üzletlezárás vagy az adóköteles tevékenység felfüggesztése intézkedést alkalmazott,
 - amelynek adószámát az állami adóhatóság felfüggesztette, illetőleg törölte;
- az adózó tagja, vezető tisztségviselője egyéni vállalkozói igazolványát öt éven belül az állami adóhatóság hatáskörébe tartozó adóval kapcsolatos fizetési, bejelentési, bevallási, nyilvántartási kötelezettség elmulasztása miatt vonták vissza.

Az állami adóhatóság az ellenőrzésekről vezetett nyilvántartásában az adózó azonosítására szolgáló adatok feltüntetése mellett megjelöli az ellenőrzésre történő kiválasztás módszerét és az ellenőrzés közvetlen okát.

2.4. Felhívás bevallás kiegészítésére [Art. 91. §]

Az állami adóhatóság a bevallásban közölt adatok kiegészítésére hívhatja fel azokat a magánszemélyeket, akiknek a bevallott jövedelme egymást követő két éves bevallási időszak tekintetében sem éri el a mindenkori minimálbért. Ebben az esetben a felhívás alapján a magánszemély az adóévben szerzett összes jövedelem (bevétel) felhasználásáról (kiadásáról, ráfordításáról, befektetéséről), továbbá annak forrásairól nyilatkozatot tesz.

Ha az állami adóhatóság a magánszemélyt bevallásának kiegészítéseként nyilatkozattételre kötelezi, ellenőrizheti

- a más személyekkel közös háztartásra vonatkozó, illetőleg más személyek törvény vagy szerződés alapján történő eltartásával kapcsolatos azon adatokat,
- a házastársi (élettársi) vagyonközösséghez tartozó, illetőleg az adózó használatában lévő vagyontárgyak olyan jellemzőit,

amelyek az adózó valós jövedelem (bevétel) felhasználásának és forrásának megállapításához elengedhetetlenek.

Az eljárás során az állami adóhatóság megvizsgálja, hogy a nyilatkozatban megjelölt felhasználásra (kiadásra, ráfordításra, befektetésre) a magánszemélynek a bevallott jövedelme és egyéb forrása nyújthatott-e elegendő fedezetet. Amennyiben a felhasználáshoz a bevallott jövedelem és egyéb forrás nem adhatott elégséges fedezetet, vagy a magánszemély - az adóhatóság külön felhívására - a nyilatkozatban foglaltakat, hitelt érdemlően nem igazolja, akkor az adóhatóság a magánszemély bevallásának utólagos ellenőrzését rendeli el.

A nyilatkozattétel alapján megszerzett adatokat az adóhatóság, ha az adózót nem jelölte ki ellenőrzésre, az erről szóló értesítés postára adását követően haladéktalanul megsemmisíti.

2.5. A jövedelem-(nyereség-) minimum adóalappal összefüggő kötelezettségek [91/A. §]

Ha az adózó bevallásában nyilatkozik arról, hogy nem választja adóalapként a személyi jövedelemadóról szóló törvény 49/B. §-ának (23) bekezdése, illetőleg a társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvény 6. §-ának (7) bekezdése szerinti jövedelem-(nyereség-) minimumot, köteles az adóbevallásához mellékelni az állami adóhatóság által rendszeresített bevallást kiegészítő nyomtatványt. A nyomtatvány a jogkövetkezmények szempontjából bevallásnak minősül.

Az adóhatóság a bevallást kiegészítő nyomtatvány adatait feldolgozza, és kockázatelemző program alapján, számítógépes úton egyes adókötelezettségek teljesítésének ellenőrzésére választja ki azokat az adózókat, amelyeknél (akiknél) alapos okkal feltehető, hogy a vállalkozási tevékenység kimutatott eredménye a bevételek eltitkolásának vagy szabálytalan költségelszámolásnak a következménye. Az adóhatóság által kétségbe vont gazdasági események valódiságát és megtörténtét, illetőleg azt, hogy a költségek (ráfordítások) ténylegesen a vállalkozás érdekében merültek fel, az adózónak kell bizonyítania.

Amennyiben az egyes adókötelezettségek teljesítésének ellenőrzése során a következő feltételek teljesülnek:

- a jövedelem- (nyereség) minimum adóalap teljesítésével összefüggő ellenőrzés során az adóhatóság által kétségbe vont gazdasági események valódiságát és megtörténtét, illetőleg azt,
- hogy a költségek (ráfordítások) ténylegesen a vállalkozás érdekében merültek fel, az adózó jelentős számban és mértékben nem tudja bizonyítani,

akkor az adóhatóság az adóalapot, illetőleg az adót a bevallások utólagos ellenőrzése keretében, becsléssel állapítja meg.

Az ellenőrzésre történő kiválasztást az adóhatóság a bevallások benyújtásának határidejétől, illetőleg hibás, hiányos bevallás esetén a bevallás kijavításának vagy késedelmesen benyújtott bevallás esetén a bevallás beérkezésének napjától számított 30 napon belül folytatja le, és erről az adózót értesíti. Az értesítés nem minősül az ellenőrzés megkezdésének. Az ellenőrzést az adóhatóság a kiválasztástól számított egy éven belül köteles megkezdeni.

Amennyiben az adózó megállapítja, hogy nyilatkozatát hibásan, hiányosan töltötte ki, a hiba, hiányosság nyilvántartásba vételétől számított 8 napon belül értesíti az adóhatóságot, amely a hibás, hiányos nyilatkozatot kijavítja.

Ha az adózó a bevallás önellenőrzése következtében a jövedelem- (nyereség) minimum megállapítási kötelezettségének hatálya alá esik, az önellenőrzési lap mellékleteként köteles a bevallás kiegészítő nyilatkozat megtételére szolgáló nyomtatványt kitölteni és benyújtani. A bevallást kiegészítő nyilatkozatra, illetőleg az ellenőrzésre történő kiválasztásra a fentiekben ismertetett szabályokat kell alkalmazni.

2.6. Határidők az ellenőrzési eljárásban [Art. 92. § és 37. §]

Az adóhatóság az ellenőrzés vizsgálati programját oly módon határozza meg, hogy az ellenőrzésre előírt törvényi határidőt meg tudja tartani.

Fontos tudnivaló: Az adóhatóság az ellenőrzési határidő lejártát követően ellenőrzési cselekményeket nem végezhet.

Ellenőrzési határidők:

A határidő számításánál az ellenőrzés kezdő időpontja – a törvényben meghatározott kivételektől eltekintve - a megbízólevél átadásának napja.

Az ellenőrzés befejezésének általános határideje - beleértve az ellenőrzés megkezdésének és befejezésének napját - 30 nap.

A bevallás utólagos ellenőrzését, illetőleg az ismételt ellenőrzést 90 napon belül kell az adóhatóságnak befejeznie. A legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező 3000 adózó utólagos ellenőrzésének, illetve felüellenőrzésének határideje 120 nap.

Felszámolás esetén az adóhatóság a tevékenységet záró adóbevallás ellenőrzését és az ezt megelőző időszakra vonatkozó ellenőrzést a felszámolás közzétételétől számított egy éven belül, a felszámoló által készített záró bevallást pedig a bevallás kézhezvételétől számított 60 napon belül (egyszerűsített felszámolás esetén 45 napon belül) köteles befejezni. **Végelszámolás esetén** az adóhatóság a tevékenységet záró adóbevallás, a végelszámoló által készített záró adóbevallás, a két bevallás közötti időszakra benyújtott bevallás(ok) ellenőrzését, valamint a tevékenységet lezáró adóbevallást megelőző időszakra vonatkozó ellenőrzést a végelszámoló által készített záró

adóbevallás kézhezvételétől számított 60 napon belül (egyszerűsített végelszámolás esetén 45 napon belül) köteles befejezni.

A **költségvetési támogatás kiutalását** megelőző ellenőrzést a kiutalásra nyitva álló határidőn belül kell lefolytatni.

A költségvetési támogatást az igény (bevallás) beérkezésének napjától, de legkorábban az esedékességtől számított 30 napon belül, a visszaigényelt általános forgalmi adót, ha a visszaigényelhető adó összege az 500 ezer forintot meghaladja, 45 napon belül kell kiutalni. Az adóhatóság a magánszemély bevallásában feltüntetett visszatérítendő jövedelemadót, egészségügyi hozzájárulást és járulékot az igény (bevallás) beérkezésétől számított 30 napon belül, de legkorábban az adóévet követő év március 1-jétől utalja ki. Az elektronikus úton benyújtott személyi jövedelemadó bevallás esetében a kiutalás legkorábbi időpontja február 1-je. Ha a költségvetési támogatást az adóhatóság állapítja meg, a kiutalást az erről szóló határozat jogerőre emelkedésétől számított 30 napon belül kell teljesíteni.

A kiutalásra nyitva álló határidőt:

- ha az adózó bevallásának, igénylésének kijavítását az adóhatóság rendelte el, az adóbevallás kijavításának napjától,
- ha az ellenőrzés befejezését az adózó érdekkörében felmerült ok akadályozza vagy késlelteti, az akadály megszűnésének napjától,
- ha a kiutalási igény jogosságának ellenőrzése az igény (bevallás) beérkezésének napjától számított 30 napon belül megkezdődik, és az ellenőrzés akadályozása miatt mulasztási bírság kiszabására vagy elővezetésre kerül sor, az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyv átadásának napjától kell számítani.

A kiutalás napjának az számít, amelyen az adóhatóság az átutalásra megbízást adott. Költségvetési támogatás kiutalásának minősül a jogszabály előírása szerint az is, ha az adóhatóság gyakorolja visszatartási jogát. Ez esetben a kiutalás napjának azt a napot kell tekinteni, amelyen az adóhatóság a visszatartott költségvetési támogatással az általa nyilvántartott adótartozás összegét csökkenti, illetőleg amelyen a köztartozást nyilvántartó szervezetnek történő átutalásról rendelkezik.

Ha az adóhatóság a kiutalást késedelmesen teljesíti, a késedelem minden napjára a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet. Késedelmes kiutalás ellenére sem jár kamat, ha az igénylés (bevallás) az igényelt (bevallott) összeg 50%-át meghaladóan jogosulatlan, vagy a kiutalást az adózó vagy az adatszolgáltatásra kötelezett mulasztása akadályozza.

Az ellenőrzési határidők meghosszabbítása:

Az ellenőrzésre előírt határidőt az ellenőrzést végző adóhatóság vezetője indokolt esetben egyszer, legfeljebb 90 napig terjedő időtartammal meghosszabbíthatja.

Az adóhatóság felettes szerve az ellenőrzési határidőt rendkívüli körülmények által indokolt esetben egyszer, további 90 napig terjedő időtartammal meghosszabbíthatja.

Az állami adó- és vámhatóság vezetője az ellenőrzési határidőt indokolt esetben egyszer, további 120 nappal meghosszabbíthatja.

Az ellenőrzési határidő meghosszabbításának hiányában az ellenőrzést a törvényben előírt módon és határidőben kell lezárni.

Az ellenőrzési határidőbe nem számít bele az alábbi eljárási cselekményekre fordított idő:

- adózó iratainak rendezésére biztosított idő (Art. 95.§ (4) bekezdés),
- idegen nyelvű számla lefordításához szükséges idő (Art. 95. § (2) bekezdés),
- külföldi adóhatóság megkeresése (Art. 92. § (10) bekezdés)
- kapcsolódó vizsgálat időtartama (Art. 92 § (9) bekezdés).

Adózó értesítése a határidő meghosszabbításáról:

Az ellenőrzési határidő meghosszabbításáról a felettes adóhatóság **végzésben** dönt, és a döntésről az adózót értesíti.

2.7. Az ellenőrzés megindítása [Art. 93. §]

Az értesítés:

Az ellenőrzés az erről szóló **előzetes értesítés kézbesítésétől kezdődik**. Ha az adóhatóság az adózó előzetes értesítését mellőzi, az ellenőrzés a megbízólevél egy példányának átadásával vagy az általános megbízólevél bemutatásával kezdődik. Az egyszerűsített ellenőrzésről az adóhatóság az ellenőrzés megkezdésével egyidejűleg a megbízólevél egy példányának megküldésével értesíti az adózót.

Ha az adózó vagy képviselője, meghatalmazottja, alkalmazottja a megbízólevél átvételét megtagadja, az ellenőrzés **két hatósági tanú jelenlétében** az erről szóló jegyzőkönyv felvételével és aláírásával kezdődik.

Az ellenőrzés lefolytatására az adóhatóság szolgálati igazolvánnyal és megbízólevéllel rendelkező alkalmazottja (a továbbiakban: adóellenőr) jogosult. Az adóhatóság hivatali helyiségében az adóellenőr szolgálati igazolvány nélkül is lefolytathatja az ellenőrzést.

A megbízólevél:

A **megbízólevél tartalmazza** az ellenőrzést végző adóellenőr nevét, illetőleg, hogy mely adózónál, mely adókötelezettségek, milyen időszakok tekintetében, milyen ellenőrzési típus keretében vizsgálhatók.

Az adóhatóság **általános megbízólevelet** is kiállíthat, amellyel az adóellenőr ilyen megbízólevéllel nem rendelkező másik adóhatósági alkalmazottal együtt az egyes

adókötelezettségek teljesítésére, illetőleg adatgyűjtésre irányuló ellenőrzésre jogosult. Az általános megbízólevél tartalmazza az adóellenőr nevét és a megbízólevél érvényességi idejét.

Az általános megbízólevéllel az állami adóhatóság adóellenőre területi megkötés nélkül jogosult ellenőrzés lefolytatására.

A helyszíni ellenőrzés:

A **helyszíni ellenőrzést** az adóellenőr(ök) csak akkor kezdheti(k) meg, ha az adózó vagy annak képviselője, meghatalmazottja, ezek hiányában két hatósági tanú jelen van. Az adatgyűjtésre irányuló ellenőrzés akkor is megkezdhető, ha az adózó alkalmazottja, próbavásárlás esetén az értékesítésben közreműködő személy van jelen.

Próbavásárlás esetén az ellenőrzési jogosultságot a próbavásárlás befejezésekor kell igazolni, és ezzel egyidejűleg az eladó az áru visszavétele mellett a vételárat köteles visszatéríteni.

2.8. Az ellenőrzés lefolytatása [Art. 94-96. §]

Ellenőrzés a helyszínen vagy a hivatali helyiségben:

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

A **helyszíni ellenőrzést** önálló tevékenységet folytató adózónál a tevékenysége idején (munkaidőben), más személynél napközben 8-20 óra között lehet lefolytatni. Ettől az adózó kérelmére lehet eltérni. A helyszíni ellenőrzés része az adózó székhelyén, telephelyén kívül tárolt, illetve őrzött eszközök, iratok vizsgálata is.

A **hatóság hivatali helyiségében** az ellenőrzést a hivatali időben kell megtartani. A hivatali időt úgy kell megállapítani, hogy az az adózó meghallgatására annak munkaidején kívül is alkalmat adjon.

A dokumentális ellenőrzés:

Az ellenőrzést az adóhatóság az adó, a költségvetési támogatás alapjának, összegének megállapításához szükséges iratok, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások - ideértve az elektronikus úton tárolt adatokat is -, számítások és egyéb tények, adatok, körülmények megvizsgálásával folytatja le.

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

lehetséges, az adózó köteles a nyilvántartás (dokumentáció), vagy azok egy része magyar nyelvű szakfordítását az adóhatóság felhívására – megjelölt határidőn belül – átadni. A felhívástól a kötelezettség teljesítéséig eltelt időtartamot az ellenőrzés határidejének számításánál figyelmen kívül kell hagyni.

Az adózó az iratokat és az adózással összefüggő, elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátja, illetve az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését biztosítja. Az ellenőrzés során az adózó és alkalmazottja az adóhatóság részére az ellenőrzéshez szükséges felvilágosítást megadja.

Nem kötelezhető az adózó olyan nyilvántartás, összesítés (számítás) elkészítésére, amelyet jogszabály nem ír elő.

Ha az adózó iratai hiányosak vagy rendezetlenek, illetve nyilvántartásai pontatlanok vagy hiányosak és így az adókötelezettség megállapítására alkalmatlanok, ebben az esetben az adóhatóság megfelelő határidő tűzésével engedélyezi, hogy az adózó iratait, nyilvántartásait a jogszabályokban foglalt előírásoknak megfelelően rendezze, pótolja, illetőleg javítsa. A határidő az ellenőrzés határidejébe nem számít bele.

Az adóhatóság az ellenőrzés során szakértőt vehet igénybe.

Az előzetes értesítés mellőzése, az iratok bevonása:

Az adóhatóság mellőzheti az adózó előzetes értesítését, ha fennáll a veszélye annak, hogy a vizsgálat alá vont bizonylatokat, könyveket, nyilvántartásokat, egyéb **iratokat megsemmisítik**, vagy **az üzleti tevékenység körülményeit megváltoztatják**.

A fentiek szerinti esetben a helyszínen talált körülményeket jegyzőkönyvben kell rögzíteni, illetve a bizonylatokat, könyveket, nyilvántartásokat és egyéb iratokat átvételi elismervény ellenében, szükség szerint másolat hátrahagyásával be kell vonni. Az átvételi elismervényen a bevont iratokat az azonosításukra alkalmas módon kell feltüntetni.

Az iratok a hivatali helyiségben történő **tanulmányozás** végett más esetben is bevonhatók, ilyen esetekben azok 60 napon túl csak az adóhatóság vezetőjének engedélyével és az adózó egyidejű értesítésével tarthatók az adóhatóságnál.

2.9. Az adóhatóság magatartása az ellenőrzési eljárásban [Art. 97-98. §]

Az adóellenőr

- az ellenőrzés megkezdését megelőzően erre történő külön felhívás nélkül is **köteles magát és az ellenőrzési jogosultságát az e törvényben előírt módon igazolni**, az adózót az ellenőrzés típusáról, tárgyáról és várható időtartamáról tájékoztatni.
- az ellenőrzés során jogait oly módon köteles gyakorolni, hogy az az adózó gazdasági tevékenységét a lehető legkisebb mértékben korlátozza.

- az ellenőrzés során **köteles a tényeket, körülményeket, adatokat értékelni**, az adózót, képviselőjét, meghatalmazottját, alkalmazottját az ellenőrzés során tett megállapításairól tájékoztatni. Az adóellenőr köteles az adózó által felajánlott bizonyíték visszautasítását előzetesen szóban, majd az ellenőrzésről szóló jegyzőkönyvben írásban is indokolni.

Az adóhatóság

- az ellenőrzés során **a tényállást köteles tisztázni** és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.
- a tényállás tisztázása során **az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni**. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.

Az adóellenőr az ellenőrzés során

- üzleti, üzemi vagy az egyéb adóköteles tevékenység, vagyontárgy vagy jövedelem ellenőrzéséhez szükséges **helyiségekbe beléphet**,
- a vállalkozási tevékenységgel összefüggő **járműveket, járművek rakományát, helyiségeket, helyszínt átvizsgálhat**,
- iratokat, tárgyakat, **munkafolyamatokat vizsgálhat** meg,
- az adózótól, képviselőjétől, alkalmazottjától **felvilágosítást**, más személyektől **nyilatkozatot kérhet**,
- tisztázhatja az adóköteles tevékenységben résztvevők személyazonosságát, részvételük jogcímét,
- **próbavásárlást, leltárfelvételt végezhet**,
- próbagyártást rendelhet el,
- az adózóval szerződéses kapcsolatban álló más adózónál **kapcsolódó vizsgálatot végezhet**,
- más, a tényállás tisztázásához szükséges **bizonyítást folytathat le**,
- a vállalkozási tevékenységet nem folytató magánszemély lakásában akkor jogosult az ellenőrzést lefolytatni, ha az adókötelezettség a lakással, mint vagyontárggyal kapcsolatos, vagy az adózó jövedelme a lakás hasznosításából származik, vagy valószínűsíthető, hogy a lakásban egyéni vállalkozói tevékenységet bejelentés nélkül végeznek. Ha az adózó a vállalkozási tevékenységéhez más személy ingatlanát veszi igénybe, az ingatlan tulajdonosa köteles túrni az adóhatóság helyszíni ellenőrzését.

2.10. A tényállás tisztázása [Ket. 50. §]

Az adóhatóság köteles a döntéshozatalhoz szükséges tényállást tisztázni. Ha ehhez nem elegendők a rendelkezésre álló adatok, bizonyítási eljárást folytat le.

A hatóság által hivatalosan ismert és a köztudomású tényeket nem kell bizonyítani.

Az eljárásban olyan bizonyíték használható fel, amely alkalmas a tényállás tisztázásának megkönnyítésére.

Az adóhatóság szabadon választja meg az alkalmazandó bizonyítási eszközt és a bizonyítékokat egyenként és összességükben értékeli, és az ezen alapuló meggyőződése szerint állapítja meg a tényállást.

Iratok, bizonyítékok lefoglalása:

A hatóság a tényállás tisztázása érdekében jogosult valamely dolog – szükség esetén a rendőrség közreműködésével történő - lefoglalására, ha a tényállás másként nem tisztázható vagy az enélkül jelentős késedelemmel járna. A lefoglalást a hatóság megszünteti, ha az elrendelés oka megszűnt, a hatóság az eljárást megszüntette, vagy az ügy érdemében döntést hozott. Ha a jogszabály másként nem rendelkezik, a tényállás tisztázásához a továbbiakban már nem szükséges lefoglalt dolgot nyolc napon belül ki kell adni annak, akitől azt lefoglalták, illetve ha a körülmények alapján nyilvánvaló, hogy az a dolog birtoklására nem jogosult, akkor az arra jogos igényt bejelentőnek. Az irat birtokosának kérelmére és költségére – ha ez az eljárás érdekét nem veszélyezteti – a lefoglalt iratról hiteles másolatot kell kiadni. A lefoglalást elrendelő végzés ellen önálló fellebbezésnek van helye, azonban a fellebbezésnek a végrehajtásra halasztó hatálya nincs.

2.11. A bizonyítékok [Art. 97. §]

A bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen:

- az irat,
- a szakértői vélemény,
- az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata,
- a tanúvallomás,
- a helyszíni szemle,
- a próbavásárlás, a próbagyártás,
- a helyszíni leltározás,
- más adózók adatai,
- az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai,
- az adatszolgáltatás tartalma,
- más hatóság nyilvántartásából származó adat.

Az adózó saját adóügyében tett nyilatkozata [Ket. 51.§]

Az adózónak – saját adóügyében - joga van ahhoz, hogy az eljárás során nyilatkozatot tegyen, vagy a nyilatkozattételt megtagadja.

Az adózót – saját adóügyében – nyilatkozattételi kötelezettség hivatalból indult eljárás esetén kizárólag abban az esetben terheli, ha adózó bevallott jövedelme egymást követő két évben sem éri el a mindenkori minimálbért, és az állami adóhatóság az adózót a bevallásban közölt adatok kiegészítésére hívja fel.

Az adózó a nyilatkozattételt megtagadhatja, ha

- nem kapott felmentést a minősített adatra vonatkozó titoktartási kötelezettség alól,
- nyilatkozatával saját magát vagy hozzátartozóját bűncselekmény elkövetésével vádolná.

Az adózó vagy képviselője, ha más tudomása ellenére az ügy szempontjából jelentős valótlan tényt állít, illetve nyilatkozatában az ügy szempontjából jelentős tényt fenti okok hiányában elhallgat, mulasztási bírsággal sújtható.

Az adóhatóság köteles az adózót a nyilatkozattétellel kapcsolatos jogairól tájékoztatni és kötelességeire valamint a kötelezettségének elmulasztásának jogkövetkezményeire figyelmeztetni.

Adózó más adózóra vonatkozó nyilatkozata [Art. 48. §]

Az adóhatóság az adózót, illetve az adózónak nem minősülő magánszemélyt – a vele szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózók adókötelezettségének, adóalapjának, adókedvezményének, adójának vagy költségvetési támogatásának megállapítása, illetve ellenőrzése érdekében, az adóhatóság törvényben meghatározott eljárásának lefolytatásához – felhívásban nyilatkozattételre kötelezheti az általa ismert, illetve nyilvántartásában szereplő adatról, tényről, körülményről.

Az irat [Ket. 26., 52. és 56. §, Art. 178. § 14. pont]

Az irat fogalmát az Art. 178. § 14. pontja határozza meg, melynek értelmében iratnak tekintendő a jogszabályban meghatározott bizonylat, a könyvvezetésről szóló jogszabályokban előírt könyvek, nyilvántartások, továbbá a tervek, szerződések, levelezések, nyilatkozatok, jegyzőkönyvek, határozatok (végzések), számlák és más kivonatok, igazolások, tanúsítványok, köz-és magánokiratok.

Az adóhatóság a tényállás megállapítása céljából felhívhatja az ügyfelet okirat vagy más irat bemutatására, vagy ezek beszerzése érdekében más szervet is megkereshet.

A külföldön kiállított közokirat, illetőleg a külföldi bíróság, közigazgatási szerv, közjegyző vagy egyéb közhitelességgel felruházott személy által hitelesített magánokirat - hacsak az ügyfajta vonatkozó jogszabályból, nemzetközi szerződésből, illetve viszonyossági gyakorlatból más nem következik - a magyar törvény szerinti bizonyító erővel csak akkor rendelkezik, ha azt a kiállítás helye szerinti államban működő magyar külképviseleti hatóság diplomáciai felülhitelesítéssel látta el. A nem magyar nyelven kiállított okirat - ha az ügyfajta vonatkozó jogszabály másként nem rendelkezik - csak hiteles magyar fordítással ellátva fogadható el.

Közokirat, magánokirat [Pp. 195-196. §]

Közokirat minden olyan okirat, amelyet a bíróság, a közjegyző, az adóhatóság vagy más hatóság illetve közigazgatási szerv ügykörén belül, jogszabályban meghatározott alakban állított ki. A közokirat érvényességi kelléke a kiadmányozásra jogosult személy aláírása, a hatóság pecsétje. A közokirat a benne foglaltakat teljes bizonyító erővel bizonyítja. Ha a közokiratban foglaltakat vitatják, a bizonyítási teher azt terheli, aki a benne foglaltak valóságát kétségbe vonta.

Magánokirat minden olyan okirat, amely nem minősül közokiratnak. Teljes bizonyító erejű a magánokirat többek között, ha azt kiállítója saját kezűleg írta és aláírta, vagy két tanú, bíróság, közjegyző, ügyvéd az aláírás hitelességét igazolta. Az egyszerű magánokirat nélkülözi az előbbieken említett alakíságot. Bizonyító erejét az adóhatóság szabadon mérlegeli.

A tanú [Ket. 53-54. §]

Az ügyre vonatkozó tény tanúval is bizonyítható.

A tanúként megidézett személy köteles a meghallgatása végett megjelenni és néhány kivételtől eltekintve tanúvallomást tenni.

Így tanúként nem hallgatható meg

- az, akitől nem várható bizonyítékként értékelhető vallomás,
- védett adatnak minősülő tényről az, aki nem kapott felmentést a titoktartás alól az arra jogosított szervtől vagy személytől.

A tanúvallomás megtagadható, ha

- a tanú az ügyfelek valamelyikének hozzátartozója, vagy
- a tanú vallomásával saját magát vagy hozzátartozóját bűncselekmény elkövetésével vádolná.

Nem használható fel bizonyítékként a fenti rendelkezések megsértésével felvett tanúvallomás, továbbá az olyan tanúvallomás, amelynek megtétele előtt a tanút nem figyelmeztették jogaira.

A meghallgatás kezdetén meg kell állapítani a tanú személyazonosságát. A tanúnak nyilatkoznia kell arról, hogy az ügyfelekkel milyen viszonyban van, nem elfogult-e. A tanú esetleges elfogultságát megalapozó tény a nyilatkozat alapján a jegyzőkönyvben rögzíteni kell.

A tanút figyelmeztetni kell jogaira, kötelességeire és a hamis tanúzás jogkövetkezményeire.

A még meg nem hallgatott tanú nem lehet jelen az ügyfél, más tanú és a szakértő meghallgatásakor.

A tanú erre irányuló indokolt kérelme alapján a hatóság elrendelheti a tanú természetes személyazonosító adatainak és lakcímének zárt kezelését, ha a tanú valószínűsíti, hogy őt tanúvallomása miatt súlyosan hátrányos következmény érheti. A tanú meghallgatásán nem lehet jelen az ügyfél és az eljárás egyéb résztvevője, ha a tanú védett adatról tesz vallomást, továbbá ha elrendelték a tanú természetes személyazonosító adatainak zárt kezelését.

A hatósági tanú [Ket. 55. §]

Az adóhatóság a biztosítási intézkedés alkalmazása során, szemlénél, lefoglalásnál, hatósági ellenőrzésnél hatósági tanút vehet igénybe.

A hatósági tanú az eljárási cselekmény során történt eseményeket és az általa tapasztalt tényeket a jegyzőkönyv aláírásával igazolja.

Nem lehet hatósági tanú az ügyfél hozzátartozója, az eljáró hatósággal közszolgálati, illetve egyéb munkavégzésre irányuló jogviszonyban álló személy és az eljárási képességgel nem rendelkező személy.

A szemle [Ket. 56-57. §]

Ha a tényállás tisztázására ingó, ingatlan (szemletárgy) megtekintése szükséges, a hatóság szemlét rendelhet el.

A szemle megtartása során

- a szemletárgy birtokosa a szemletárgy felmutatására illetve arra kötelezhető, hogy az ügyfelet a szemle helyszínére beengedje;
- a szemlét végző személy a megfigyelni kívánt területre, építménybe és egyéb létesítménybe beléphet, ott a szemle tárgyával összefüggő bármely iratot, tárgyat vagy munkafolyamatot megvizsgálhat, a szemletárgy birtokosától, illetve a helyszínen bármely más személytől felvilágosítást kérhet, a helyszínről, a szemletárgyról, folyamatokról kép- vagy hangfelvételt készíthet, mintavételt eszközölhet, egyéb bizonyítást folytathat le.

A szemlét úgy kell végezni, hogy az a szemletárgy birtokosának munkáját, rendeltetésszerű tevékenységét lehetőleg ne akadályozza.

A szemletárgy birtokosát a szemléről – alapesetben - előzetesen értesíteni kell. A szemletárgy birtokosának távolléte nem akadályozza a szemle megtartását. Indokolt esetben, ha az a szemle eredményes és biztonságos lefolytatásához szükséges, a hatóság a rendőrség közreműködését kérheti.

A szemlén az ügyfél – kivéve, ha szemletárgy birtokosa természetes személyazonosító adatainak és lakcímének zárt kezelését rendelték el – jelen lehet.

Ha a szemletárgy birtokosa a szemletárgyat a hatóság felhívására - a jogkövetkezményre való figyelmeztetés ellenére - nem mutatja fel, illetve annak helyszíni átvizsgálását jogellenesen megakadályozza, a hatóság a szemletárgyat lefoglalhatja.

A szemletárgy birtokosa a minősített adatot tartalmazó szemletárgy felmutatására nem kötelezhető, ha nem kapott felmentést a szemletárgyra vonatkozó titoktartási kötelezettség alól.

A szemle megtartását vagy eredményes lefolytatását akadályozó személy bírsággal sújtható.

A szakértő [Ket. 58-59. §]

Szakértőt kell meghallgatni vagy szakértői véleményt kell kérni, ha az eljáró adóhatóság nem rendelkezik megfelelő szakértelemmel és

- az ügyben jelentős tény, egyéb körülmény megállapításához különleges szakértelem szükséges, vagy
- jogszabály írja elő a szakértő igénybevételét.

Nem kell szakértőt igénybe venni akkor, ha jogszabály a szakkérdésben szakhatóság állásfoglalásának beszerzését írja elő.

A szakértő személyére az adózó is tehet javaslatot. Az adózó kérelmére a hatóság a kirendelt szakértőn kívül indokolt esetben - akár véleményének előterjesztése előtt, akár az után - más szakértőt is kirendelhet.

Szakértőként nem járhat el az, akivel szemben az ügyintézőre vonatkozó kizárási ok áll fenn, aki tanúként nem hallgatható meg, vagy aki a tanúvallomást megtagadhatja.

Az ellenőrzés során az adóhatóság a szakértővel közli mindazokat az adatokat, amelyekre feladatának teljesítéséhez szüksége van. A szakértő az ügy iratait az eljárási feladatainak ellátáshoz szükséges mértékben megtekintheti, az adózó és a tanú meghallgatásánál, a szemlén jelen lehet, az adózóhoz, a tanúhoz és a szemletárgy birtokosához kérdéseket intézhet.

A szakértőt a tevékenysége során tudomására jutott tényekre és adatokra nézve titoktartási kötelezettség terheli.

A kapcsolódó vizsgálatok [Art. 92. §]

Az ellenőrzés során az adóhatóság más adózóra kiterjedően kapcsolódó vizsgálat lefolytatását rendelheti el. **A kapcsolódó vizsgálat időtartama az ellenőrzés határidejébe nem számít bele.** Az adóhatóság a kapcsolódó vizsgálat időtartama alatt az ellenőrzést a kapcsolódó vizsgálattal nem érintett kérdésekben folytathatja. A kapcsolódó vizsgálat kezdő és befejező időpontjáról az adóhatóság az adózót értesíti.

A kapcsolódó vizsgálat egy tekintet alá esik az is, ha a tényállás tisztázásához más adózónál folyamatban lévő ellenőrzés eredményének ismerete szükséges. Ebben az esetben a kapcsolódó vizsgálat kezdő napjának a határidő szüneteléséről szóló értesítés postára adásának napját kell tekinteni.

A nemzetközi megkeresés [Art. 92. §]

Az adóhatóság az adókötelezettség megállapításához szükséges tény vagy körülmény tisztázása érdekében a kettős adózás elkerüléséről szóló egyezmények, illetőleg az Európai Közösség adóügyi együttműködési szabályai alapján **külföldi adóhatóságot kereshet meg.** Ebben az esetben az értesítés postára adásától a külföldi adóhatóság válaszának megérkezéséig eltelt időtartamot a megkereséssel érintett adó, illetőleg költségvetési támogatás tekintetében az ellenőrzés határidejének számításánál figyelmen kívül kell hagyni. Az adóhatóság a megkeresés időtartama alatt az ellenőrzést a megkereséssel nem érintett kérdésekben folytathatja. Az adóhatóság az adózót a megkeresésről a megkereséssel egyidejűleg értesíti.

2.12. Az adóhatóság által alkalmazható különös intézkedések [Art. 101-103. §]

A személyazonosság igazoltatása [Art. 101. §]

Az **adóhatóság jogosult** az ellenőrzés során a magánszemélyt személyazonosságának igazolására felhívni akkor, ha a körülmények arra utalnak, hogy adóköteles tevékenységet folytat, vagy abban közreműködik.

Az **igazoltatott köteles a személyazonosító adatait, hitelt érdemlően igazolni**. A személyazonosság igazolására elsősorban a személyi igazolvány szolgál, elfogadható továbbá minden olyan okmány, amelyből az igazoltatott kiléte hitelt érdemlően megállapítható. Az adóhatóság más jelen lévő, ismert személyazonosságú személy közlését is elfogadhatja igazolásként.

Az igazoltatás megtagadása esetén a személyazonosság megállapítására az adóhatóság a rendőrség közreműködését veheti igénybe.

Az igazoltatás csak a személyazonosság megállapításához szükséges ideig tarthat. Az igazoltattal az igazoltatás során közölni kell annak okát.

Az elővezetés [Art. 102. §, Ket. 48. § (3)]

Ha az adózó, képviselője, alkalmazottja, vagy az a személy, aki az ellenőrzéssel érintett időszakban az adózó képviselője, alkalmazottja volt, a személyes megjelenési kötelezettségének szabályszerű idézés ellenére nem tesz eleget, és távolmaradását megfelelően nem igazolja, **az illetékes adóhatóság vezetője elrendelheti az elővezetését**. Az elővezetés foganatosításához az ügyész jóváhagyása szükséges.

Ha az adózó az ellenőrzést az adóellenőr veszélyeztetésével, fenyegetésével akadályozza, az adóhatóság a rendőrségről szóló törvény szerinti rendőri intézkedés megtételét kezdeményezheti.

Helyszín, helyiség és jármű átvizsgálása [Art. 103. §]

Az adóhatóság alkalmazásában álló adóellenőr jogosult a vállalkozási tevékenységgel összefüggésbe hozható helyszín, helyiség és jármű átvizsgálására, valamint a helyszínen talált jármű rakományának ellenőrzésére. Erre abban az esetben van lehetősége, ha az adózó, képviselője, megbízottja, alkalmazottja nyilatkozatai, nyilvántartásai vagy más azonosított és ellenőrzött forrásból származó adatok alapján megalapozottan feltehető, hogy az adózó a bevallási, bizonylatkiállítási és megőrzési, nyilvántartás vezetési (könyvvezetési) kötelezettségei teljesítésének szempontjából jelentős tárgyi bizonyítási eszközt elrejt, megsemmisít, illetőleg a vállalkozás valós körülményeit leplezi.

Ez a rendelkezés lakás átvizsgálására csak abban az esetben alkalmazható, ha a lakás valamely helyisége a vállalkozási tevékenység helyszíne.

Az átvizsgálást az ellenőrzést végző adóhatóság rendeli el. Az átvizsgálás lefolytatásához az **ügyész előzetes jóváhagyása szükséges**, kivéve, ha alapos okkal feltehető, hogy az átvizsgálás késedelmes lefolytatása az ellenőrzés céljának megghiúsulását eredményezné. Előzetes ügyészi jóváhagyás nélkül lefolytatott átvizsgálás esetén az adóhatóság az átvizsgálást elrendelő végzés, valamint az arról készített jegyzőkönyv másolati példányának megküldésével utólag értesíti az ügyészséget a foganatosított intézkedésről. Közjegyzői, ügyvédi, adószakértői, okleveles adószakértői, adótanácsadói, illetve könyvviteli szolgáltatást végző iroda átvizsgálása kizárólag előzetes ügyészi jóváhagyás alapján történhet. Az átvizsgálást elrendelő végzésben - ha ez lehetséges - meg kell jelölni azokat a tárgyi bizonyítási eszköznek minősülő dolgokat, amelyek megtalálása érdekében az átvizsgálás szükséges.

Az adóhatóság az átvizsgálás megkezdése előtt közli a jelen lévő adózóval, képviselőjével, megbízottjával, alkalmazottjával az átvizsgálást elrendelő végzést, és - ha az átvizsgálás meghatározott, illetőleg ismert tárgyi bizonyítási eszköz megtalálására irányul - felszólítja a keresett tárgyi bizonyítási eszköz átadására. Ha az adózó, képviselője, megbízottja, alkalmazottja a felszólításra a keresett tárgyi bizonyítási eszközt átadja, az átvizsgálás nem folytatható, kivéve, ha megalapozottan feltételezhető, hogy az átvizsgálás során más tárgyi bizonyítási eszköznek minősülő dolog is fellelhető.

Az átvizsgálás során talált, tárgyi bizonyítási eszköznek minősülő dolgot - a romlandó élelmiszerek és az élő állatok kivételével - az ellenőrzést végző **adóhatóság végzésével lefoglalhatja**, ha annak újabb elrejtésétől, megsemmisítésétől vagy értékesítésétől lehet tartani.

A jármű, a jármű rakománya, a helyszín, a helyiség átvizsgálásánál, a lefoglalásnál és a fuvarellenőrzésnél az adózó jelenlétét biztosítani kell. Abban az esetben, ha az adózó nem kíván jelen lenni vagy ebben akadályozott, és megfelelő képviselőről nem gondoskodik, az adóhatóság az átvizsgálást, a lefoglalást, illetőleg a fuvarellenőrzést két hatósági tanú jelenlétében foganatosítja.

Az eszköz, anyag-, árukészlet tárgyi bizonyítási eszközként akkor foglalható le, ha az az adózó jogszabályban előírt nyilvántartásában nem szerepel.

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

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

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

Ha a lefoglalás szükségessége megszűnt, a lefoglalást meg kell szüntetni, és a lefoglalt dolgot - ha törvény másként nem rendelkezik - annak kell visszaadni, akitől (amelytől) azt lefoglalták.

Ha a dolgot nem lehet visszaadni, mert arra az adózó nem tart igényt, azt az adóhatóság az adóvégrehajtás szabályai szerint értékesíti, ennek meghíúsulása esetén megsemmisíti.

A fentiekben meghatározott **végzések, intézkedések ellen jogszabálysértésre hivatkozással az adózó az intézkedéstől, illetve a végzés közlésétől számított 8 napon belül** - az ügyész által előzetesen jóváhagyott, átvizsgálást elrendelő végzés kivételével - **panasszal élhet**. A panaszt az adóhatóság felettes szerve a benyújtástól számított 15 napon belül elbírálja. A panasznak az intézkedés végrehajtására nincs halasztó hatálya.

2.13. Az adózó magatartása az ellenőrzési eljárásban [Art. 99-100. §]

Az adózó köteles

- az adóhatósággal az ellenőrzés során együttműködni, az ellenőrzés feltételeit a helyszíni ellenőrzés alkalmával biztosítani,
- ha adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani.

Az adózó jogosult

- az ellenőrzést végző személyazonosságáról és megbízásáról meggyőződni,
- az ellenőrzési cselekményeknél jelen lenni,
- megfelelő képviselőről gondoskodni.

Ha a **magánszemély adózó** jogainak gyakorlásában akadályozott - az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló, az adatok gyűjtését célzó, illetőleg az egyszerűsített ellenőrzés kivételével - **kérheti az akadály megszűnéséig, de legfeljebb 60 napig az ellenőrzés megkezdésének elhalasztását, vagy az ellenőrzési cselekmények szüneteltetését**. Az ellenőrzés szünetelése az ellenőrzés időtartamába nem számít bele.

Az **adózónak joga van** az ellenőrzés során keletkezett **iratokba betekinteni**, a megállapításokkal kapcsolatban felvilágosítást kérni, azokra észrevételt tenni, bizonyítási indítványokat előterjeszteni, a jegyzőkönyvet megismerni, és a jegyzőkönyv átadását, kézbesítését követő 15 napon belül észrevételt tenni.

Ha az adóhatóság a vizsgálat megállapításait más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményével támasztja alá, az erről szóló jegyzőkönyvnek, illetőleg határozatnak az adózót érintő részét az adózóval részletesen ismertetni kell.

Az adózó, ha megítélése szerint az ellenőrzés határidejének túllépése az adóhatóságnak felróható okból történik, a határidő lejártát követően **kifogással fordulhat** a felettes szervhez. A felettes szerv az adózó észrevételeinek figyelembevételével végzésben dönt a kifogás elutasításáról, az eljárási határidő meghosszabbításáról, vagy az eljáró adóhatóságot az ellenőrzés lezárására utasítja.

2.14. A bevallás utólagos ellenőrzése [Art. 106-107. §]

Az adóhatóság az adózó adómegállapítási, bevallási kötelezettsége teljesítését adónként, támogatásonként és időszakonként vagy meghatározott időszakra több adó és támogatás tekintetében is vizsgálhatja. Az ellenőrzés megkezdéséig bevallani elmulasztott adót az adózó terhére, illetve javára adókülönbözetként állapítja meg.

Az adózó által igényelt költségvetési támogatást, adó-visszatérítést, adó-visszaigénylést a bevallási időszak ellenőrzéssel történt lezárásának hatályával a kiutalást megelőzően is vizsgálhatja az adóhatóság, ha az ellenőrzést az adó, költségvetési támogatás alapjára és összegére is kiterjesztette.

Az egyszerűsített ellenőrzés

Az adóhatóság az adókötelezettség teljesítését a rendelkezésére álló adatok és a benyújtott adóbevallás (önadózás, munkáltatói adómegállapítás, az adóhatóság adatszolgáltatás alapján történő adómegállapítása) egybevetésével is ellenőrizheti (egyszerűsített ellenőrzés). Egyszerűsített ellenőrzéssel megállapítható az adókötelezettség abban az esetben is, ha az adóhatóság rendelkezésére álló adatok az adóbevallási kötelezettség elmulasztását bizonyítják.

Ha az ellenőrzés alapján az adóhatóság azt állapítja meg, hogy a bevallás a jogszabályok rendelkezéseinek megfelel, erről az adózót határozattal tájékoztatja. Ha az adóbevallásban közölt adatok, illetőleg az adatszolgáltatás alapján rendelkezésre álló adatok eltérést mutatnak, az eltérés okának tisztázására az adóhatóság az adózót felhívja.

Ha a bevallott adó-, költségvetési támogatás alapja, az igénybe vett adómentesség, adókedvezmény, a megállapított adó, illetve költségvetési támogatás nem felel meg a jogszabály rendelkezéseinek, az adóhatóság az adózót a megállapított tényállásról és az adókülönbözetről a jegyzőkönyv kézbesítésével értesíti, amelyre az adózó 15 napon belül észrevételt tehet, amelyhez csatolnia kell az abban foglaltak bizonyításához szükséges iratokat.

2.15. A becslés [Art. 108-110. §]

A becslés fogalma

A becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti.

A becslés feltételei, jogalapja

Az adóhatóság bizonyítja, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, továbbá azt, hogy a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját valószínűsítik.

Becslés alkalmazható:

- a vagyonszerzési illeték alapjának megállapításánál,
- ha az adó, illetve a költségvetési támogatás alapja nem állapítható meg,
- ha az adóhatóság rendelkezésére álló, azok száma vagy tartalma miatt jelentősnek tekinthető adat, tény, körülmény alapján alaposan feltételezhető, hogy az adózó iratai nem alkalmasak a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapjának megállapítására, vagy
- ha a magánszemély valótlan, hiányos bevallást vagy nyilatkozatot tett, vagy a nyilatkozattételt elmulasztotta,
- ha a jövedelem- (nyereség) minimum adóalappal összefüggésben megkezdett ellenőrzés során az adóhatóság által kétségbe vont gazdasági események valóságát és megtörténtét, illetőleg azt, hogy a költségek (ráfordítások) ténylegesen a vállalkozás érdekében merültek fel, az adózó jelentős számban és mértékben nem tudja bizonyítani,
- ha az adóalap megállapítására azért nincs mód, mert sem a bevételekről, sem a kiadásokról adatok, iratok, más bizonyítékok nem állnak az adóhatóság rendelkezésére, és ezek hiánya nem az adózó érdekkörén kívül eső okra vezethető vissza,
- ha az adózó az adóköteles bevételszerző tevékenységét az adóhatóságnak bejelenteni elmulasztotta, és az adóalap megállapítására iratanyag hiányában nincs mód (Ebben az esetben az adóhatóság az adózót 12 havi működést vélelmezve átlagadó fizetésére kötelezi.),
- ha az adózó be nem jelentett alkalmazottat foglalkoztat.

A bevétel vagy a kiadások egy részének ismeretében az adóalap valószínűsíthető bizonylatok, adatok, nyilatkozatok beszerzésével, szemlével, próbagyártással, leltározással és más megfelelő módszerrel.

Az iratanyag hiánya következtében lefolytatott becslésnél az adóalapot az adóhatóság az eset körülményeire tekintettel valószínűsíti. Ennek során az azonos időszakban hasonló tevékenységet, hasonló körülmények között folytató adózók - magánszemély adózó esetében a munkaviszony keretében hasonló tevékenységet, hasonló körülmények között végzők - kereseti, jövedelmi viszonyait veszi figyelembe az ellenőrzés.

Be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatása esetén az adóhatóság az adózó terhére a megfizetni elmulasztott adót és járulékot legalább három havi foglalkoztatást vélelmezve állapítja meg. Amennyiben az adóhatóság az elévülési időn belül ismételt megállapítja, hogy az adózó be nem jelentett alkalmazottat foglalkoztat, a megfizetni elmulasztott adót és járulékot legalább a korábbi ellenőrzés megindításának és a folyamatban lévő ellenőrzés megkezdésének időpontja közötti időszakra, az ellenőrzések alkalmával fellelt be nem jelentett alkalmazottak létszámának átlaga alapján képzett szorzószámmal számítva, vélelmezve állapítja meg.

A becslés szempontjából jelentősnek tekinthető adat, tény, körülmény különösen a számla (egyszerűsített számla), nyugtaadási kötelezettség adóéven belüli ismételt elmulasztása, igazolatlan eredetű áru forgalmazása, be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatása, továbbá az adózó tevékenységével, eredményével összefüggő iratok, nyilatkozatok és az adott tevékenységre vonatkozóan szakértők által kidolgozott jövedelmezőségi, élőmunka- és anyagszükségleti mutatók, standardok közötti lényeges eltérés. A becslésnél az adóalap megállapítása

szempontjából lényeges, rendelkezésre álló tényeket, körülményeket, bizonyítékokat, nyilatkozatokat kell figyelembe venni és együttesen értékelni.

Adózó ellenbizonyítása

Fontos tudnivaló, hogy a becslés alapján számított adóalaptól, költségvetési támogatás alapjától való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal bizonyíthatja. Ha az adózó ezen bizonyítás körében más adózót is érintő szerződéses kapcsolatra vagy egyéb ügyletre hivatkozik, az adóhatóság az érintett más adózónál - ha az adózó állítását az adózó bevallása, az érintett más adózó bevallása, illetve a nála korábban végzett ellenőrzés eredménye nem támasztja alá és az ellenőrzés elrendelését e törvény egyéb rendelkezése nem zárja ki - a kapcsolódó vizsgálatot haladéktalanul elrendeli és - a feltételek fennállása esetén - a kapcsolódó vizsgálat során a becslés szabályait alkalmazza.

Az Art. 172. § (1) bekezdés l) pontja értelmében a magánszemély adózó 200 ezer forintig, más adózó 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható, amennyiben az ellenőrzést, az üzletlezárást, illetőleg a tevékenység felfüggesztésének alkalmazását vagy a végrehajtási eljárást a megjelenési kötelezettség elmulasztásával, az együttműködési kötelezettség megsértésével vagy más módon akadályozza, különösen ilyennek minősül, ha a becslés során az adózó bizonyítékként más adózót is érintő szerződéses kapcsolatra vagy egyéb ügyletre hivatkozik, és az ez alapján lefolytatott kapcsolódó vizsgálat az adózó bizonyítási indítványában foglaltakat nem támasztja alá.

A vagyongyarapodási vizsgálat

Ha az adóhatóság megállapítása szerint az adózó vagyongyarapodásával vagy az életvitelére fordított kiadásokkal nincs arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege, az adóhatóság az adó alapját is becsléssel állapítja meg. Ez esetben - figyelemmel az ismert és adóztatott jövedelmekre is - az adóhatóságnak azt kell megbecsülnie, hogy a vagyongyarapodás és az életvitel fedezetéül a magánszemélynek milyen összegű jövedelemre volt szüksége.

Az adóhatóság a fentiek szerint feltárt adóalapot annak az évnek az összevonás alá eső jövedelméhez számítja hozzá, amelyre nézve a jövedelemeltitkolást megállapítja. Ha a vagyongyarapodás forrásaként az adózó többévi eltitkolt jövedelme szolgált, az adóhatóság a vizsgálattal érintett évek között a jövedelmet egyenlő arányban megosztja, és az adót az egyes években hatályos jövedelemadó törvényekben meghatározott - összevonás alá eső jövedelmekre vonatkozó - adómértékkel állapítja meg.

A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja.

Azokban az ellenőrzési eljárásokban, amikor az adózó nyilatkozatában megjelölt vagyongyarapodás forrásának megszerzésére 2006. szeptember 15. napjáig került sor az adóhatóság az adózó által előadott tények, adatok valóságtartalmát az adómegállapításhoz való jog elévülési idejét megelőző időszakra vonatkozóan is vizsgálhatja, ha az adózó állítása szerint vagyongyarapodásának forrása ezen időszakban keletkezett.

Azokban a vagyonosodási vizsgálatokban, amelyben az adózó nyilatkozatában megjelölt vagyongyarapodás forrásának megszerzése 2006. szeptember 15. napját követően került sor és adózó a vagyongyarapodás forrását az adó megállapításához való jog elévülési idejét megelőzően szerezte meg, a vagyongyarapodás forrásának, a szerzés tényének és időpontjának igazolásaként közhiteles nyilvántartás, jogerős bírósági vagy hatósági határozat fogadható el. Továbbá figyelembe kell venni az adómegállapításhoz való jog elévülési idejét megelőzően kiállított egyéb közokiratot, valamint az adózó ezen időszakban az adóhatósághoz benyújtott, jogerős hatósági, bírósági határozattal nem érintett bevallásának adatait, fizetésiszámla-kivonat, értékpapírszámla-kivonat adatait.

Közhiteles nyilvántartás az ingatlan-nyilvántartás, a földhasználati nyilvántartás, a zálogjogi nyilvántartás, a gépjármű-nyilvántartás, az úszólétesítmény-nyilvántartás, a légitársaság-nyilvántartás, a cégnyilvántartás, a magyar jog szerint egyéb közhiteles nyilvántartás, továbbá a nyilvántartás helye szerinti állam joga szerint közhitelesnek minősülő nyilvántartás;

Szerzésnek minősül a vagyongyarapodás forrása felett a rendelkezési jognak, és/vagy a használat jogának, és/vagy a hasznosítás jogának, és/vagy a birtoklás jogának megszerzése, illetve a fizetési számlán, értékpapírszámlán történő jóváírás.

Az általános forgalmi adó becslése

Ha becslés alkalmazására az általános forgalmi adó megállapítása során kerül sor, bizonylatok hiányában az állami adóhatóság

- a fizetendő adót a tényleges eladási ár,
- a levonható adót a tényleges beszerzési ár,

ezek hiányában a forgalmi érték vagy az árképzési szabályok szerint kalkulált ár, illetőleg a szokásos piaci ár és a vonatkozó adómérték alapján állapítja meg. **A levonható adót az adóhatóság becsléssel abban az esetben állapítja meg, ha a bizonylatok hiányát természeti, illetőleg az adózó érdekkörén kívül álló okból bekövetkező katasztrófa okozta.**

2.16. Eljárási illetékek ellenőrzése [Art. 112-114. §]

Az állami adóhatóság az illetékekre vonatkozó jogszabályokban megállapított illetékkötelezettség teljesítését, valamint az illetékbélyeggel vagy illetékbevételei számlára pénzzel fizetendő díjak megfizetését rendszeresen ellenőrzi azoknál a személyeknél, amelyek illeték- vagy díjköteles ügyekkel foglalkoznak.

Ha az illetéket egyáltalán nem vagy nem szabályszerű időben, módon vagy mértékben fizették meg, illetőleg a vagyonszerzést illetékkiszabás végett nem jelentették be, ebben az esetben leletet kell készíteni.

Leletet kell készíteni akkor is, ha az illetékkal (díjjal) kapcsolatos mulasztást a pénzügyi ellenőrzés során állapították meg. Nem készíthető lelet akkor, ha a vagyonszerzést az illeték kiszabása céljából az ingatlanügyi hatóságnál vagy az állami adóhatóságnál késedelmesen jelentették be.

A leletet az erre a célra rendszeresített űrlap felhasználásával kell elkészíteni.

2.17. Az ellenőrzés befejezése [Art. 104-105. §]

Az adóhatóság megállapításait jegyzőkönyvbe foglalja. Ha az ellenőrzés a vállalkozási tevékenységben résztvevők alkalmazásával összefüggésben tartalmaz megállapítást, a jegyzőkönyv tartalmazza a magánszemélyek azonosításához szükséges adatokat is. **Az ellenőrzés a jegyzőkönyv átadásával fejeződik be.** Amennyiben a jegyzőkönyvet kézbesíteni kell, az ellenőrzés a postára adás napjával zárul.

Ha az adóhatóság – a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvényben (Btk.) rögzített jogszabályba ütköző tényállás fennállásának megalapozott gyanúja esetén (például: adócsalás, társadalombiztosítási csalás stb.) - büntetőeljárást kezdeményez, **külön jegyzőkönyvet készít.** A büntetőeljárást kezdeményező jegyzőkönyvet az adóhatóság az adózónak nem adja át.

Az ellenőrzés megállapítását az adóhatóság az adózóval, próbavásárlás esetén a jelen lévő alkalmazottal vagy az értékesítésben közreműködő személlyel ismerteti. Amennyiben az adóhatóság a próbavásárlás során jogszabálysértést nem tárt fel, úgy az e tényről rögzítő jegyzőkönyvet a jelen lévő alkalmazott vagy az értékesítésben közreműködő személy részére is átadhatja. Ha az ellenőrzést azért nem lehet befejezni, mert az adózó vagy képviselője az ismertetésen nem vesz részt, vagy a jegyzőkönyvet nem veszi át, azt részére kézbesíteni kell.

Fontos tudnivaló, hogy az **ellenőrzést legfeljebb** az észrevétel kézbesítésétől, szóban előterjesztett észrevétel esetén **annak jegyzőkönyvbe vételének napjától számított 15 napig lehet folytatni**, ha az adózó észrevételei indokolják vagy a határozat meghozatalához a tényállás tisztázása válik szükségessé. Ilyen esetben kiegészítő jegyzőkönyvet kell készíteni. A kiegészítő ellenőrzésre nyitva álló határidőt a felettes szerv az ellenőrzést végző adóhatóság indokolt kérelmére egyszer, legfeljebb 15 nappal meghosszabbíthatja. A másodfokú adóhatóság felettes szerve az ellenőrzési határidőt rendkívüli körülmények által indokolt esetben egyszer további 15 nappal meghosszabbíthatja. Ellenőrzésre a hatósági eljárásban is sor kerülhet.

Az adóhatóság a hatáskörébe nem tartozó ügyben megkeresi az intézkedésre jogosult szervet.

Az utólagos, az ismételt, illetve az állami garancia beváltásához kapcsolódó ellenőrzés esetén az adóhatóság az ellenőrzés eredményétől függetlenül a megállapításokról határozatot hoz. Egyéb esetben a hatósági eljárást csak akkor kell megindítani, ha az adóhatóság valamilyen kötelezettség teljesítését írja elő vagy jogkövetkezményt állapít meg.

2.18. Ismételt ellenőrzés [Art. 115. §]

Az ellenőrzéssel lezárt bevallási időszak tekintetében az adó, költségvetési támogatás ismételt vizsgálatára kerülhet sor

- ha az elsőfokú adóhatóság a korábbi ellenőrzés megállapításának végrehajtását vizsgálja (utóellenőrzés),
- az adózó kérelmére, ha az adózó által feltárt új tény, körülmény tisztázása a korábbi ellenőrzés megállapításainak megváltoztatását eredményezné, feltéve, hogy az új tény, körülmény korábban nem állt és jóhiszemű eljárás esetében nem állhatott az adózó rendelkezésére, illetve arról nem tudott és jóhiszemű eljárás esetén nem is tudhatott,
- ha az adóhatóság rendelkezésére álló adatok alapján az ismételt ellenőrzés eredménye ellátási jogosultságot teremt,
- felüellenőrzés keretében.

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

Az ismételt ellenőrzést – a felüellenőrzés kivételével - az elsőfokú adóhatóság folytatja le. Az ismételt ellenőrzés eredményeként feltárt tényállás alapján adóhatósági határozat nem hozható, ha a korábbi ellenőrzés eredményeként hozott adóhatósági határozatot bíróság felülvizsgálta.

2.19. Felüellenőrzés [Art. 116. §]

Az adómegállapításhoz való jog elévülésének határidején belül az adóhatóság az ellenőrzéssel lezárt bevallási időszak, illetve Art.-ben előírt feltételek fennállása esetén az állami garancia beváltása iránti kérelem tekintetében ismételt ellenőrzést folytathat le, ha

- az ellenőrzést az adópolitikáért felelős miniszter vagy az Állami Számvevőszék elnöke - helyi adó esetében az önkormányzati képviselő-testület határozata - rendelte el, és a rendelkezésben szereplő időszakot az elsőfokú adóhatóság már ellenőrizte,
- az állami adó- és vámhatóság vezetője erre utasítást ad, amely alapján a felettes adóhatóság ellenőrzi a korábban lefolytatott vizsgálat szakszerűségét és törvényességét,
- ha az adóhatóság olyan, az adó megállapítását befolyásoló új tényről, adatról, bizonyítékról szerez tudomást, amely a korábbi ellenőrzéskor nem volt ismert, és az ellenőrzés lefolytatására az állami adó- és vámhatóság vezetője utasítást ad,
- az állami garancia beváltásával kapcsolatosan a korábban lefolytatott ellenőrzéshez képest új tény, körülmény merül fel, amely alapján az ellenőrzésre az állami adó- és vámhatóság vezetője utasítást ad.

A fenti felsorolás utolsó két esetében meghatározott ismételt ellenőrzés nem indítható, ha elrendelése feltételeinek meglététől számított 6 hónap eltelt.

A felüellenőrzést kizárólag a felettes adóhatóság alkalmazásában álló adóellenőr végezheti.

Ha a felüellenőrzés alkalmával a felettes adóhatóság a korábbi ellenőrzés által feltárt tényekhez, adatokhoz, körülményekhez, minősítéshez képest eltérést állapít meg, és ez az adófizetési kötelezettséget érinti, a felüellenőrzést lefolytató adóhatóság a korábbi ellenőrzés alapján hozott határozatot megváltoztatja, határozat hiányában elsőfokú határozatot hoz.

A felüellenőrzés megállapításairól hozott határozat ellen az állami adó- és vámhatóság vezetőjéhez intézett, de a felüellenőrzést lefolytató szervnél benyújtott fellebbezésnek van helye.

Az állami adó- és vámhatóság vezetőjének határozata törvénysértésre hivatkozással a bíróság előtt keresettel támadható meg.

2.20. Állami garancia beváltásához kapcsolódó ellenőrzés [Art. 117. §]

Az adóhatóság az állami garancia beváltására irányuló kérelem elbírálása során vizsgálja a garanciabeváltás (kezesség) jogszabályban előírt feltételeinek teljesülését.

Az adóhatóság a garanciát, kezességet beváltó jogosultnál (hitelintézetnél) folytatott ellenőrzését szükség esetén kapcsolódó vizsgálat formájában kiterjeszti az eredeti kötelezetre is.

Ha a hitelintézet eljárása a feltételeknek nem felel meg, az adóhatóság az állami garancia (kezesség) beváltás iránti kérelmet elutasítja.

Az állami adóhatóság a kérelem elbírálása során az Art. ellenőrzésre vonatkozó rendelkezéseit alkalmazza azzal az eltéréssel, hogy az ellenőrzés kezdő időpontja a kérelem benyújtásának napja. Az eljárás során nincs helye megbízólevél kibocsátásának, jegyzőkönyv csak abban az esetben készül, ha a kérelmet az adóhatóság nem teljesíti. Ha a kérelmet az adóhatóság teljes mértékben teljesíti, a határozat ellen fellebbezésnek helye nincs.

2.21. Az egyes adókötelezettségek ellenőrzése [Art. 118. §]

Az adóhatóság elsősorban az adózónál **fellelhető iratok vizsgálatával ellenőrzi**, hogy az adózó eleget tett-e a törvényekben előírt egyes adókötelezettségeinek, azokat határidőben, illetőleg az adó megállapítására, bevallására és megfizetésére alkalmas módon teljesíti-e.

Az ellenőrzés során az adóhatóság különösen a bejelentésre, bevallásra, adatszolgáltatásra, nyilvántartásra, bizonylat kiállítására, megőrzésére, könyvvizetésre, az adó-, adóelőleg levonására, beszedésére vonatkozó előírások megtartását ellenőrzi. Hibák, hiányosságok esetén ezek megszüntetését, a mulasztás pótlását - megfelelő határidő tűzésével - az ellenőrzés megállapításairól hozott határozatában írja elő az adóhatóság. Az ellenőrzést lezáró határozatban az adóhatóság mulasztási bírság kiszabásáról is rendelkezhet.

Az egyes adókötelezettségek ellenőrzése során tett megállapítások alapján az adóhatóság elrendelheti a bevallás utólagos ellenőrzését is.

2.22. Adatgyűjtésre irányuló ellenőrzés [Art. 119. §]

Az adóhatóság nyilvántartásában és az adózó nyilvántartásában, bevallásában szereplő adatok, tények, körülmények valóságtartalmának, illetőleg ezek hitelességének megállapítása érdekében a bevallási időszak lezárását megelőzően is adatokat gyűjthet, vagy helyszíni ellenőrzést végezhet.

Az adóhatóság az adatgyűjtésre irányuló ellenőrzés keretében

- próbavásárlással a számla-, nyugtaadási kötelezettség teljesítését,
- leltározással az árukészletek, alapanyagok, félkész termékek eredetét, nyilvántartását,
- a megrendelők köréről, a tapasztalható forgalmi viszonyokról, a vállalalkozási tevékenységhez használt tárgyi eszközökről, a vállalkozásban részt vevő személyekről szóló jegyzőkönyv készítésével a vállalkozás körülményeit,
- a vállalalkozási tevékenységben résztvevők alkalmazásának jogszerűségét, társadalombiztosítási jogszabályokban a bejelentésükre vonatkozó kötelezettségének teljesítését,
- az adózónál az adómegállapítás alapját képező statisztikai állományi létszámot,
- a bejelentett tények, adatok, körülmények valóságát

vizsgálja.

Ha az adatgyűjtés eredményeként feltárt tények, adatok, körülmények kétségessé teszik vagy cáfolják az adózó irataiban, nyilvántartásában szereplő adatok valóságtartalmát, illetőleg az adóhatóság a bevallási időszakon belül ismételten tárja fel a nyugtaadási kötelezettségének elmulasztását, igazolatlan eredetű áru, alapanyag, félkész termék felhasználását vagy forgalmazását, továbbá be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatását, az adóhatóság a bevallási időszakot lezáró adóbevallást vonja ellenőrzés alá.

Kisegítő adóellenőr

Az állami adóhatóság általános megbízólevéllel rendelkező adóellenőre próbavásárlást és leltárfelvételt olyan **legalább középszintű végzettséggel rendelkező személlyel együtt is lefolytathat** (a továbbiakban: kisegítő adóellenőr), aki megfelel a köztisztviselők jogállásáról szóló törvény köztisztviselőkre vonatkozó alkalmazási feltételeinek és akivel az adóhatóság ilyen feladatok ellátására határozott idejű munkaszerződést kötött. A kisegítő adóellenőrré az adóellenőrré vonatkozó összeférhetlenségi és kizárási szabályok az irányadók.

A kisegítő adóellenőr az adóellenőrrel együtt az ellenőrzés során üzleti, üzemi vagy az egyéb adóköteles tevékenység folytatására szolgáló helyiségbe, helyszínre, illetőleg a vállalalkozási tevékenységgel összefüggő alapanyag, félkész termék, áru tárolására szolgáló helyiségekbe beléphet.