

Tájékoztató az APEH bírságotlási gyakorlatáról

Az APEH szankcionálási tevékenysége során adóhatósági szankcióként – többek között– adóbírságot, illetőleg mulasztási bírságot szabhat ki. A jogszabálysértések miatt alkalmazott szankcióknak kettős szerepük van: egyrészt anyagi hátránnyal sújtják az adózót az elkövetett jogsértésekért, másrészt megelőző, visszatartó hatást fejtenek ki a hasonló hibák, mulasztások jövőbeni elkerülése érdekében. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [továbbiakban: Art.] 170. § – 172. §-ai általános érvénnyel szabályozzák az állami adóhatóság által alkalmazható bírság fajtáit, a bírságkiszabás feltételeit és mértékét.

Jelen tájékoztató célja, hogy az adózók megismerjék az adóhatóság által a bírságok megállapítása és kiszabása során alkalmazott - általános, valamint az egyes cselekményeknél, mulasztásoknál irányadó - elveket. Ez a tájékoztató nem minősül jogszabálynak, illetve az állami irányítás egyéb jogi eszközének, ezért alkalmazása az ügyfelekre és a bíróságokra nézve nem kötelező.

A tájékoztató lezárásának időpontja 2010. június 2.

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal

Tartalomjegyzék

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

I. Általános elvek	4
II. Az adóbírság megállapításának feltételei és mértéke, az adóbírság kiszabása	4
III. A mulasztási bírság kiszabása	7
IV. Az adóbírság és a mulasztási bírság kiszabásánál figyelembe vehető szempontok	13
V. A mulasztási bírság alkalmazásának egyes esetei	17
A) <i>Tételes mértékkel megállapított mulasztási bírságok</i>	17
1. Bejelentés, bejelentkezés, változás-bejelentés, adatszolgáltatás késedelmes, hibás, valótlan adattartalommal történő vagy hiányos teljesítése [Art. 172. § (1) bekezdés a) pont]	17
2. Bevallási késedelem [Art. 172. § (1) bekezdés b) pontja]	20
3. Vagyonszerzési illetékekkel kapcsolatos bejelentési kötelezettség késedelmes teljesítése [172. § (1) bekezdés b) pont], illetve elmulasztása [172. § (1) bekezdés c) pont]	21
4. Bejelentési, bejelentkezési, változás-bejelentési, adatszolgáltatási, pénzforgalmi számlanyitási, bevallási kötelezettség teljesítésének elmulasztása [Art. 172. § (1) bekezdés c) pont]	22
5. Adószámhoz kötött tevékenység vagy adóköteles tevékenység adószám hiányában történő folytatása [Art. 172. § (1) bekezdés d) pont]	25
6. Nyilvántartások, bizonylatok, könyvek szabálytalanságai [Art. 172. § (1) bekezdés e) pont]	26
7. Iratmegőrzési kötelezettség elmulasztása [Art. 172. § (1) bekezdés f) pont]	27
8. Az Art. felhatalmazása alapján kiadott külön jogszabályban meghatározott feltételek megsértésével történő nyomtatvány-előállítás és/vagy forgalmazás [Art. 172. § (1) bekezdés h) pont]	27
9. Nyilatkozattétel elmulasztása (tanúvallomás jogosulatlan megtagadása) [Art. 172. § (1) bekezdés i) pont]	28
10. Valótlan nyilatkozat a járulékfizetési kötelezettség felső határának eléréséről [Art. 172. § (1) bekezdés k) pont]	28
11. Az ellenőrzés, az üzletlezárás, a tevékenység felfüggesztése vagy a végrehajtási eljárás akadályozása [Art. 172. § (1) bekezdés l) pont]	29
12. Az Art. szerint elektronikus bevallás benyújtására kötelezett adózó regisztrációs kötelezettségének elmulasztása, illetve késedelmes teljesítése [Art. 172. § (1) bekezdés m) pontja]	30
13. A köztartozásmentes adózói adatbázisba történő felvételhez valótlannal tett külön nyilatkozat [Art. 172. § (1) bekezdés n) pont]	31
14. Valótlan nyilatkozat tétele utazásszervezési szolgáltatás igénybevételéről [Art. 172. § (1) bekezdés ny) pont]	31
15. Számla, egyszerűsített számla, nyugta kibocsátásának elmulasztása, illetve nem a tényleges ellenértékről való kibocsátása [Art. 172. § (2) bekezdés]	31
16. Alkalmazott, képviselő vagy az értékesítésben közreműködő magánszemély, illetve ezek közvetlen vezetőjének bírságolása [Art. 172. § (3) bekezdés]	33
17. Be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatása [Art. 172. § (2) bekezdés]	35

18. Hibás bevallás [Art. 172. § (10) bekezdés]	36
19. Egyéb kötelezettség megszegése [Art. 172. § (15) bekezdése].....	37
20. Az elismert munkavállalói értékpapír-juttatási program keretében szerzett jövedelemre vonatkozó adatszolgáltatási, tájékoztatási kötelezettség megszegése [Szja törvény 77/C. § (16) bekezdés]	38
21. A szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettség megsértése [Art. 172. § (16) bekezdése	38
<i>B) Százalékos mértékkel meghatározott mulasztási bírságok</i>	<i>40</i>
1. Társasági adó előleg, különadó előleg, a hitelintézetek és pénzügyi vállalkozások járadékelsőlege, az egyszerűsített vállalkozói adóelőleg, valamint az energiaellátók jövedelemadója kiegészítési kötelezettség elmulasztása [Art. 172. § (12) bekezdés, a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Tao tv.) 26. § (10) bekezdés, az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékról szóló 2006. évi LIX. törvény (Kjtv.) 6. § (3) bekezdés, az egyszerűsített vállalkozói adóról szóló 2002. évi XLIII. törvény (Eva tv.) 12. § (4) bekezdés, a távhőszolgáltatás versenyképesebbé tételéről szóló 2008. évi LXVII. törvény (Tvt.) 8. § (2) bekezdése].....	40
2. Alaptalan adóelőleg mérséklés [Art. 172. § (13) bekezdése].....	42
3. Adólevonási kötelezettség elmulasztása [Art. 172. § (14) bekezdése]	42
4. Eljárási illetékfizetési kötelezettség felhívás ellenére nem, vagy nem megfelelő mértékű teljesítése vagy késedelmes teljesítése [Art. 172. § (11) bekezdés].....	43
5. A közbeszerzések megvalósítása érdekében megkötött szerződésekhez kapcsolódó, az Art. 36/A. § (2) bekezdés szerinti tájékoztatási kötelezettségének megsértése [Art. 172. § (17) bekezdés]	44
6. Számlatartási kötelezettség elmulasztása [Art. 172. § (18) bekezdés].....	46
7. Igazolatlan eredetű áru forgalmazása [Art. 172. § (19) bekezdés].....	46

I. Általános elvek

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) a szankcionálási gyakorlatát úgy alakítja ki, hogy az biztosítsa az eljárás átláthatóságát, a szubjektív elemek kizárását, valamint az egységesség érvényesülését, továbbá, hogy az adózókat a jogszabályok rendelkezéseinek betartására ösztönözze.

Alapvető követelmény a feltárt és bizonyított adóhiányok, jogosulatlan visszaigénylések, az adózás rendjét súlyosan sértő mulasztások következetes bírságolása, a körülmények gondos mérlegelése mellett.

Adóhatósági bírság alkalmazására csak a teljesen feltárt és kétséget kizáróan bizonyított tényállás alapján kerülhet sor. A bizonyítás a bírságot megállapító adóhatóság feladata. Az adóhatóság eljárása során minden esetben köteles az adózó javára szóló körülményeket, bizonyítékokat is feltárni, és döntése során figyelembe venni. Alapvető elvárás a bírság kiszabása során, hogy az adózó javára, illetve terhére értékelhető körülmények minden adózó esetében azonos súllyal kerüljenek figyelembe vételre.

II. Az adóbírság megállapításának feltételei és mértéke, az adóbírság kiszabása

1. Az adóbírság az adózó terhére megállapított adóhiány, jogosulatlan költségvetési támogatás, adóvisszaigénylés, adóvisszatérítés [továbbiakban: költségvetési támogatás] esetén kiszabható szankció.

2. Az adóbírság alapja

a) az ellenőrzött bevallási időszakra az adóhatósági határozattal az adózó terhére megállapított adókülönbözetből [Art. 178. § 3. pont] az esedékesség határidejének lejártáig meg nem fizetett rész (adóhiány), illetve az igénybe vett költségvetési támogatás [Art. 170. § (2) bekezdés];

b) a kiutalás előtti ellenőrzés során jogosulatlannak talált költségvetési támogatásigénylés (adóvisszaigénylési, adóvisszatérítési kérelem) [Art. 170. § (1) bekezdés] esetén a jogosulatlanul igényelt összeg.

Az adóhiány számítása szempontjából az a túlfizetés minősül teljesített kötelezettségnek, amely a vizsgálat alá vont adónem tekintetében annak eredeti esedékessége napjától az ellenőrzés megkezdésének napjáig – akár adóéveken is átnyúlóan – folyamatosan fennáll. Ez az előírás a 2004. évi vagy az azt követő vizsgálat alá vont időszakra végzett ellenőrzések során alkalmazható.

Amennyiben az adóhatóság utólagos adóellenőrzés során megállapítja, hogy a termékimportot terhelő általános forgalmi adót az adózó az adólevonási jog keletkezését követően, de az előző adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallásban szerepeltette előzetesen felszámított adóként, az adóbírság alapja az ellenőrzési időszak egészére megállapított általános forgalmiadó-hiány.

Nem állapítható meg adóbírság az adóhiánynak olyan része után, amely a munkáltató vagy a kifizető valótlan adóigazolása miatt keletkezett, továbbá az olyan adózó terhére, aki az adó megfizetésére örökösként, megajándékozottként köteles.

Ha a munkáltató (kifizető) a magánszemélyt terhelő adóelőleg, adó, járulék megállapítási, levonási és ezzel összefüggésben bevallási kötelezettségének nem vagy nem a törvényben meghatározottak szerint tesz eleget, az adóhatóság az adóhiányt a magánszemély terhére, az adóhiány után az adóbírságot, a késedelmi pótlékot a munkáltató terhére, a rá vonatkozó szabályok szerint állapítja meg, kivéve, ha az adóhiány az adózó jogszerűtlen nyilatkozatának következménye. Az adóhatóság az adóhiányt, illetőleg az adóbírságot és a késedelmi pótlékot is a munkáltató (kifizető) terhére állapítja meg, ha az adóelőleget, adót, járulékot a munkáltató (kifizető) a magánszemélytől levonta, de az ezzel összefüggő bevallási kötelezettségének nem tett eleget.

Az adóhatóság az adóhiányt, illetőleg az adóbírságot és a késedelmi pótlékot abban az esetben is a munkáltató (kifizető) terhére állapítja meg, ha kétséget kizáróan megállapítható, hogy a munkáltató a teljes, illetve részmunkaidőben foglalkoztatott munkavállaló részére, jogszabálysértő módon, a tárgy hónapot megelőző hónap első napján érvényes, a teljes, illetve részmunkaidőben foglalkoztatott munkavállaló részére megállapított személyi alapláb kötelező legkisebb havi összegénél alacsonyabb összeget fizetett ki.

3. Az adóbírság mértéke - főszabály szerint - az adóhiány, illetve a jogosulatlanul igényelt összeg 50%-a. Ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze, akkor az adóbírság mértéke az adóhiány 75 százaléka.

Ez utóbbi rendelkezés a 2009. február 1-ei hatályba lépésére, valamint a 2008. évi LXXXI törvény 267. § (2) bekezdésében foglaltakra tekintettel csak a 2009. február 1-jét követő időszakra tett adómegállapítások tekintetében alkalmazható.

Minősített adózó esetében, ha a minősített adózói adatbázisba történő felvételt követően az adóhatóság első alkalommal állapít meg a terhére adóhiányt, az adóbírság mértéke az adóhiány 20 százaléka. Kivételt képeznek ez alól azok a kötelezettségszegések, amelyek után 75 százalékos adóbírság kiszabásának van helye. A bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével összefüggésben megállapított adóhiány esetén az adóbírság mértéke minden esetben az adóhiány 75 százaléka.

4. Az állami adóhatóság által az utólagos adómegállapítás körében hozott határozatban megállapított adóhiány után a bírság kiszabásától csak kivételes esetben lehet eltekinteni, vagy azt mérsékelni.

5. Az adóbírság kiszabásának törvény szerinti mértéke

5.1. Az adóbírságot a bírságalap 50 százaléknál, illetve, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze, a bírságalap 75 százaléknál magasabb mértékben kiszabni nem lehet.

5.2. A bírságalap 50 százaléknál alacsonyabb mértékben a bírságot csak akkor lehet megállapítani, illetve a bírság kiszabását mellőzni, ha az Art. 171. § (1) bekezdése alkalmazásával kerül sor a bírság összegének meghatározására. Nincs helye az adóbírság mérséklésének, sem hivatalból, sem kérelemre, – ideértve a minősített adózó által elkövetett, adóbírság alapjául szolgáló kötelezettségszegés esetét is – ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze, azaz ezekben az esetekben az adóhiány 75 százaléknál alacsonyabb összegű adóbírságot kiszabni nem lehet.

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

5.4. Helyi iparüzési adót érintően az adóhatóság az adóhiányt, és az ahhoz kapcsolódó adóbírságot települési önkormányzatoként állapítja meg.

III. A mulasztási bírság kiszabása

1. Az adóhatóság az adózók önkéntes jogkövető magatartásának elősegítése érdekében az adókötelezettség elmulasztása esetén, a mulasztási bírság kiszabását megelőzően felszólítást küldhet az „első” mulasztók részére azokban az esetekben, amelyeknél a felszólítás értelmezhető (pl. az adóbevallási kötelezettség, az adatszolgáltatási kötelezettség, a bejelentési, változásbejelentési kötelezettség, a pénzforgalmi számlanyitási kötelezettség). Hangsúlyozni kell, hogy ezt a felszólítást jogszabály nem írja elő, így az nem kötelessége az adóhatóságnak, azt kizárólag az adózók önkéntes kötelezettség-teljesítése érdekében alkalmazza.

”Első” mulasztónak az APEH gyakorlatában az az adózó minősül, aki 3 éven belül bármely adókötelezettsége tekintetében először mulasztja el adókötelezettségének határidőben történő teljesítését, továbbá ezen kötelezettségek tekintetében késedelmes teljesítést sem állapított meg az adóhatóság. A mulasztás alatt a 3 éven belül jogerős mulasztási bírság határozattal szankcionált mulasztást kell érteni.

Felszólítás alatt a "normál" postai küldeményként megküldött felszólító levél, a telefonon történő értesítés (amelyről az eljáró ügyintéző feljegyzést készít) értendő.

Az adóbevallás elmulasztása esetén, amennyiben az adóhatóság az elmulasztott bevallással érintett időszakot és adónemet utólagos ellenőrzés alá vonta, nem küld felszólítást, mivel az Art. 31. § (13) bekezdése alapján az adózó a bevallást az ellenőrzés megkezdését követően már nem tudja pótolni.

Amennyiben az adózó a felszólítás hatására sem pótolja kötelezettségét, a bírság kiszabásánál a kiindulási mérték a maximálisan kiszabható bírság összegének 75%-a.

Amennyiben az "első" mulasztó olyan adókötelezettséggel összefüggésben követ el hibát, amelynél az előzetes felszólítás nem értelmezhető (pl: indokolatlan bázismérséklés, az adózó iratmegőrzési kötelezettségének nem tesz eleget), a bírság összegénél a kiindulási mérték a következő:

- az első mulasztási bírság kiszabásakor a maximálisan kiszabható bírság összegének 50%-a,
- a második mulasztási bírság kiszabásakor a maximálisan kiszabható bírság összegének 75%-a,
- a harmadik és további alkalommal a mulasztási bírság kiszabásakor a maximálisan kiszabható bírság 100%-a.

Az adóhatóság a bírság kiszabásakor azonban az adózó terhére, illetve javára szóló körülményeket minden esetben figyelembe veszi, tehát a kiindulási mérték azt jelenti, hogy az eset összes (enyhítő és súlyosbító) körülményének mérlegelése során ehhez képest szabja ki a mulasztás súlyához igazodó, egyediesített bírságot. Ha az enyhítő körülmények vannak túlsúlyban, akkor a kiindulási mértéknél alacsonyabb összegben, ha a súlyosbító körülmények, akkor magasabb összegben, ha az enyhítő és súlyosbító körülmények kiegyenlítik egymást, akkor a bírságot a fenti mértékek szerint indokolt kiszabni.

Ha az adózó képviselőjében állandó meghatalmazott jár el, az állandó meghatalmazott által elkövetett jogsértésekért kiszabott mulasztási bírság kiszabásánál az első mulasztói minőség vizsgálatára és következményeire vonatkozó rendelkezések nem alkalmazandók. Ez nem érinti az első mulasztói minőség vizsgálatát abban az esetben, ha az adózónak van ugyan állandó képviselője, de a jogszabálysértést maga az adózó követi el.

2. A nem „első” mulasztó adózó részére az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabását megelőzően felszólítást nem küld. A "nem első" mulasztók esetében csak második, harmadik stb. mulasztásról lehet szó. Ennek megfelelően a bírság összegénél a kiindulási alap:

- a második mulasztási bírság kiszabásakor a maximálisan kiszabható bírság összegének 75%-a, azonban ha korábban az első mulasztáskor ennél magasabb mértékű bírságot szabott ki jogerősen az adóhatóság, akkor a második mulasztási bírság összegének kiindulási alapját e magasabb mértékben indokolt meghatározni,
- a harmadik, illetőleg további alkalommal a mulasztási bírság kiszabásakor a maximálisan kiszabható bírság 100%-a.

3. Egyes mulasztások esetében, melyek különösen sértik a költségvetési érdekeket és az adóelkerülés legközvetlenebb módjait valósítják meg – tekintve, hogy az Art. is kiemelten kezeli e mulasztásokat – indokolt a szigorúbb szankcionálás.

Az 1. pontban foglaltaktól eltérően ezért a

- be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatása,
- számla-, egyszerűsített számla-, vagy nyugtaadási kötelezettség elmulasztása, illetve nem a tényleges ellenértékről való kibocsátása

esetén, ha kiemelt adózási érdeksérelem állapítható meg már első alkalommal elkövetett jogsértés esetén is a törvényben előírt bírság maximuma is kiszabható. (Pl.: az adózó folyamatos működés során jogszabályban előírt kötelezettsége ellenére még pénztárgéppel sem rendelkezik, nagy összegről mulasztja el a számla-

vagy nyugtaadási kötelezettség teljesítését, illetőleg a gazdasági társaság alkalmazottainak nagy része nincs bejelentve.)

Ebben az esetben a bírság maximális összegben való kiszabásának indokait az adóhatóság részletesen ismerteti a határozatban. A bírságmaximum kiszabására azokban az esetekben van lehetőség, amikor az adózó szándékos adóelkerülésre irányuló magatartása egyértelműen bizonyítható. Az e pontban említett, kiemelt tényállások esetében az általánosan kiszabható 200 ezer, illetve 500 ezer forint összegű bírságmérték alatti szankció kiszabása csak kivételesen, különös méltánylást érdemlő esetben indokolt.

Igazolatlan eredetű áru forgalmazása esetén az áru forgalmi értékének 40 százalékaival megegyező összegű, de legalább 10 ezer forint mulasztási bírságot kell kiszabni. Ez esetben az Art. kötelező jelleggel írja elő a 40 százalékos tétel alkalmazását, mérlegelésnek nincs helye.

E rendelkezést 2009. február 1-jén folyamatban lévő ügyekben is alkalmazni kell, azzal, hogy a bírságot a 2008. évi LXXXI törvény 267. § (2) bekezdésében foglaltakra figyelemmel kell kiszabni. Ez azt jelenti, hogy minden olyan esetben alkalmazni kell az új rendelkezést, amikor a 40 százalékos mértékkel kiszabott bírságösszeg 1 millió forint alatti.

4. A mulasztási bírság az Art. 4. § (1) bekezdés a) pontja szerinti adónak minősülő kötelező befizetésekkel, illetve b) pontja szerinti költségvetési támogatásokkal [továbbiakban együtt: adó] kapcsolatban az adózást szabályozó anyagi és eljárási jogszabályokban meghatározott egyes kötelezettségek [továbbiakban: adókötelezettségek] megszegésének, teljesítésük elmulasztásának szankciója.

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

6. A mulasztásokat megállapító törvényi tényállásokhoz kapcsolódó mulasztási bírságnak az Art. két fajtáját különbözteti meg, nevezetesen a százalékban meghatározott, illetve a keret jelleggel (alsó, felső határ megjelölésével) előírt mulasztási bírságot.

7. A mulasztási bírság kiszabásának eseteit és az egyes mulasztásokkal kapcsolatban kiszabható bírságösszeg általános határait az Art. 172. § (1)-(3), (7), (9)-(19) bekezdései, a követendő eljárás során figyelembe veendő és a konkrét bírság összegét alapvetően befolyásoló szempontokat az Art. 172. § (4), (5), (6) és (21) bekezdése határozza meg.

8. Tekintettel arra, hogy az Art. 172. § egyes bekezdései, illetve a bekezdéseken belül az egyes pontok más-más tényállások miatt teszik lehetővé a bírság kiszabását, abban az esetben, ha a tényállások külön-külön is megvalósulnak, nincs akadálya egy határozatban több tényállás miatti mulasztási bírság megállapításának.

Az egymás melletti mulasztási bírságok kiszabásánál azonban figyelemmel kell lenni az Art. 172. § (10) bekezdésében foglaltakra, mely szerint, ha a késedelmesen benyújtott bevallás hibás is, az adózó csak a késedelemért szankcionálható.

Egy határozatban több tényállás miatt is sor kerülhet bírság kiszabására. Ilyenkor a határozat rendelkező részében külön-külön szerepelnek az elkövetett szabálytalanságok, továbbá az ezekhez kapcsolódóan alkalmazott bírságok összegei. Az adóhatóság a bírságokat összesíti, és az adózót ezen összeg megfizetésére kötelezi. A határozat indoklási részében külön-külön szerepelnek a mulasztási bírság alapjául szolgáló tényállások, valamint a kiszabott bírság összege és a bírság mértékét meghatározó körülmények.

Mulasztási bírság az adóbírság megállapítása mellett is alkalmazható.

9. Az Art. 7. § (3) bekezdése alapján az adózó képvisellete ellátására állandó meghatalmazást, megbízást adhat, melyet az adóhatóságnál az erre a célra rendszeresített formanyomtatványon kell bejelentenie. A bejelentett kötelezettségekkel kapcsolatban a meghatalmazás, megbízás időtartama alatt keletkezett jogsértés miatt megállapított bírság az állandó meghatalmazottat, megbízottat (a továbbiakban: állandó képviselő) terheli.

Ha az adózó képviselét ugyanazon bejelentett kötelezettség tekintetében több állandó képviselő látja el, a mulasztási bírság az állandó képviselőket egyetemlegesen terheli.

Bejelentett állandó meghatalmazás, megbízás esetén tehát a bejelentett kötelezettségekkel kapcsolatos jogsértések miatti mulasztási bírságot az állandó képviselő terhére kell kiszabni.

Az Art. hivatkozott rendelkezését akkor lehet alkalmazni, ha a bejelentett kötelezettségekkel kapcsolatban keletkezett jogsértés az állandó képviselő magatartásával kapcsolatos és a terhére róható. A mulasztási bírságról szóló határozatot a képviselő lakóhelye, székhelye szerint illetékes adóhatóság hozza meg, a mulasztási bírság mértéke az adózóra irányadó bírság mértékéhez igazodik.

(Vagyis ha pl.: az adózó magánszemély, úgy függetlenül attól, hogy a képviselő magánszemély vagy sem, a mulasztási bírság a magánszemély adózó esetén alkalmazandó mértékig szabható ki.) Amennyiben az adózó és a képviselő illetékessége eltér egymástól, úgy az adózó szerint illetékes igazgatóság a mulasztást alátámasztó bizonylatok másolatával megkeresi a bírság kiszabására jogosult igazgatóságot a bírság kiszabása céljából.

Az Art. 7. § (3) bekezdésének 3. mondata szerinti egyetemleges felelősség megállapításánál az adóhatóság előzetesen megállapítja, hogy van-e olyan állandó meghatalmazott vagy megbízott, aki elkövette a jogsértést, vagyis akinek a jogsértés a terhére róható. Ezen előzetes feltétel megléte esetén alkalmazható az Art. 7. § (3) bekezdésének azon rendelkezése, mely szerint a bejelentett kötelezettséggel kapcsolatban a meghatalmazás, megbízás időtartama alatt keletkezett jogsértés miatt megállapított mulasztási bírságot az állandó képviselő terhére kell kiszabni. Ilyen eset például a hibásan vagy hiányosan benyújtott bevallás esete, amikor a bevallást benyújtó, azt aláíró meghatalmazottat, megbízottat kell szankcionálni.

Amennyiben a vizsgált jogsértésnél nem állapítható meg egyértelműen, hogy azt melyik állandó meghatalmazott követte el, csak az egyetemleges felelősség megállapítására van mód. Ez utóbbi eset legnyilvánvalóbb formája az, ha mulasztás formájában valósul meg a jogsértés, például adott bevallás benyújtására egyaránt jogosult meghatalmazottak, megbízottak egyike sem nyújtja be határidőben az általuk képviselt adózó bevallását. A jogsértést elkövető meghatalmazott személye ebben az esetben nem állapítható meg egyértelműen. Ilyenkor csak egyetemleges felelősség megállapítására van mód, melyre a Ptk. 337. § rendelkezései az irányadók. Egyetemleges kötelezettség esetén tehát minden kötelezett az egész szolgáltatással tartozik, de amennyiben bármelyikük teljesít, a jogosulttal szemben a többiek kötelezettsége megszűnik, vagyis a többiektől már nem követelhető a teljesítés. Az egyetemleges kötelezetteket a kötelezettség egymás között egyenlő arányban terheli. Ha valamelyik társkötelezett a jogosultnak a kötelezettségét meghaladó szolgáltatást teljesít, a többi társkötelezettel szemben megtérítési követelése támad. Ez azt jelenti, hogy ilyen esetben minden kötelezett nevére meg kell hozni a bírságot kiszabó határozatot, de ha egyikük teljesít, akkor a többi meghatalmazott részére határozatot kell hozni a mulasztási bírság törléséről.

A mulasztási bírság kiszabása előtt az adóhatóság megvizsgálja, hogy a teljesítés időpontjáig, illetve nem teljesítés esetén a teljesítésre előírt határidő lejártáig az állandó meghatalmazás felmondását, visszavonását nem jelentették-e be. Nem lehet az állandó képviselővel szemben mulasztási bírságot kiszabni, ha a bejelentett kötelezettségek teljesítését megelőzően az adózó vagy képviselője az

adóhatósághoz írásban bejelenti az állandó meghatalmazás, megbízás visszavonását, felmondását. A képviseleti jog megszűnése az adóhatósággal szemben az adóhatósághoz történő bejelentéstől hatályos.

Az Art. 7. § (4) bekezdése alapján mentesül a mulasztási bírság alól az adózó állandó képviselője, ha bizonyítja, hogy a bevallás, adatszolgáltatás tartalma az ő érdekkörén kívül eső okból hibás vagy hiányos, illetve a bevallási késedelem az ő érdekkörén kívül eső okra vezethető vissza.

Mivel a felelősség a felróhatóságon alapul, ezért bármilyen hiba, hiányosság esetén az állandó képviselő csak a saját érdekkörében felmerült jogsértésért felel, aminek hiányát neki kell és lehet bizonyítani, kivétel ez alól az Art. 7. § (3) bekezdésének 3. mondata szerinti egyetemlegesség, melynél a fentiekben foglalt eljárás az irányadó. A felelősség megítélése során az adóhatóság mindig az eset összes körülményét vizsgálja, illetőleg azt, hogy az adózó vagy állandó képviselője az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt-e el. A körülmények mérlegelése alapján az adóhatóság a mulasztás súlyához igazodó, az adózási érdeksérelemmel arányos bírságot szab ki, vagy a bírság kiszabását mellőzi.

A jogi személyt vagy egyéb szervezetet olyan gazdasági társaság, illetőleg egyéb szervezet alkalmazottja is képviselheti állandó meghatalmazás (megbízás) alapján, mely könyvviteli szolgáltatásra vagy adótanácsadásra jogosult [továbbiakban: társaság]. Ilyenkor a bejelentett kötelezettségekkel kapcsolatos jogsértések miatti mulasztási bírságot a társaság terhére kell kiszabni, függetlenül attól, hogy a társaság nevében annak mely alkalmazottja jár el az adózó ügyeiben. A mulasztási bírságról szóló határozatot a társaság székhelye szerint illetékes első fokú adóhatóság hozza meg, a mulasztási bírság mértéke az adózóra irányadó bírságmértékhez igazodik.

Amennyiben a bejelentett állandó meghatalmazás (megbízás) esetén a bejelentett kötelezettségekkel kapcsolatos jogsértések az adózó magatartására vezethetőek vissza (pl.: az adózó közölt valótlan adatot az állandó képviselővel, amely ezt bejelentette), úgy a jogkövetkezményeket az adózó viseli, mulasztási bírsággal az adózót kell sújtani.

10. Felszámolási eljárás esetén, a felszámolás kezdő időpontjától az adózó kötelezettségeit a felszámoló teljesíti, továbbá gyakorolja az adózót megillető jogokat. A felszámoló (felszámolóbiztos) által a felszámolás kezdő időpontjától elkövetett jogsértés miatt megállapított mulasztási bírság a felszámolót terheli azzal, hogy a mulasztási bírság alól történő mentesülésre az állandó

meghatalmazottra, megbízottra vonatkozó rendelkezéseket kell megfelelően alkalmazni.

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

1. Az adóbírság mérséklésére vonatkozó szabályokat az Art. 171. § (1) bekezdése határozza meg. A mulasztási bírság bármelyik fajtájáról (százalékos, vagy keretjelleggel meghatározott) van szó, a mulasztási bírság összegének, mértékének meghatározása során az adóhatóság minden esetben figyelemmel van az Art. 172. § (21) bekezdésében foglaltakra, mert az itt meghatározottak alapján mérlegeli az adózó javára, illetve terhére értékelhető körülményeket.

2. Az adóbírság, és a mulasztási bírság mértéke kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre mérsékelhető, illetve a bírság kiszabása mellőzhető, ha a körülményekből megállapítható, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja, vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt el.

A "tőle elvárhatóság" vizsgálatát követően az eset összes körülményét is mérlegelni kell, mind a mulasztási bírság, mind az adóbírság mértékének megállapítása során. Az adóhatóságnak vizsgálnia kell tehát - különösen az adóbírságnál - az adóhiány nagyságát, keletkezésének körülményeit, mindkét bírságfajtánál pedig az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát.

3. A magyar jogrendszer felelősségi szabályainak általános zsinórmértéke az "általában elvárhatóság". A "tőle elvárhatóság" magatartási kritériuma mást is megkövetelhet az adott személytől, ebben az elvárhatósági körben a kiindulási pont maga az egyén, a szubjektum. Ezen felelősségi rendszert csak a konkrét helyzetek tölthetik meg tartalommal néhány tipizálási csoport azonban megállapítható.

Így a "tőle elvárhatóság" nyilván eltérően ítélandó meg egy szervezet, társaság és egy magánszemély esetén. A tipizálás egy másik szempontja lehet a képességbeli különbség is, valamint a szakképzettség (pl.: könyvelő iroda, adótanácsadó). Adott esetben alacsonyabb az elvárás egy egyszerű tevékenységet (pl: kisipari tevékenységet) egyedül folytató magánszemély esetében, mint egy több főt foglalkoztató, kiterjedt tevékenységi körrel rendelkező vállalkozás esetében.

Az "adott helyzetek" is eltérőek lehetnek egymástól, így például a tevékenység megkezdésének időpontja; a költségvetési kapcsolatok vagy a vállalkozás forgalmának nagyságrendje, rendszeressége, egy új jogintézmény bevezetése, egy hatályos szabályozás jelentős módosítása.

Az adózói felelősség vizsgálata kapcsán a vizsgálati körbe tartozik az adózó intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja, megbízottja, így az adózó eljárásának vizsgálatakor figyelemmel kell lenni arra is, hogy a gondossági követelményeknek eleget tett-e az adózó a jelzett személyek megbízása, illetve tevékenységük kontrollálása során.

4. Az Art. 171. § (1) bekezdését és az Art. 172. § (21) bekezdését már a bírság kiszabása során is alkalmazni kell. Ha tehát az adóhatóság a szabálytalanság tényének megállapítása mellett olyan körülményeket is feltár, amelyek a bírság mérséklését indokolják, már az első fokú határozatban köteles a bírság mértékének meghatározásakor ezeket figyelembe venni. Mind az adóbírság, mind a mulasztási bírság kiszabásánál az eset összes körülményét mérlegelve kell meghatározni a bírság mértékét vagy dönteni a bírságkiszabás mellőzéséről. A mulasztási bírság tekintetében a törvény nevesíti azt a követelményt, hogy a kiszabott bírságnak a mulasztás súlyához igazodónak és az adózási érdeksérelemmel arányosnak kell lennie. Ez azt jelenti, hogy az adózási érdekeket legközvetlenebb módon sértő, az adóbevételekre fokozott veszélyt jelentő adózási jogsértések kiemelten szankcionálандók, azonban azokban az esetekben, ahol csekély mértékű adózási érdeksérelem valósul meg, ott a bírság megállapítása során ehhez is igazodni kell.

5. Az adóbírság meghatározásánál figyelemmel kell lenni az Art. 171. § (2) bekezdésében foglaltakra is, és nem lehet mérsékelni abban az esetben, ha az adózó mulasztása a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. Ezek a magatartások ugyanis az adóbevételek megrövidítésére irányulnak. Ez esetben az adóbírságot 75 százalékos mértékben kell kiszabni. Ez utóbbi rendelkezés 2009. február 1-ei hatályba lépésére, valamint a 2008. évi LXXXI törvény 267. § (2) bekezdésében foglaltakra tekintettel csak a 2009. február 1-jét követő időszakra tett adómegállapítások tekintetében alkalmazható.

6. Az adóbírság és a mulasztási bírság kiszabása során sem az adózó javára, sem az adózó terhére figyelembe veendő körülmények taxatívénem sorolhatók fel. A bírság mérséklésénél nem vehetők figyelembe az adózó által jogszabályban előírt kötelezettségek teljesítése, tehát általában azok a magatartásformák, amelyek

alapvető követelményként jönnek számításba a jogszabályi előírás maradéktalan megvalósításánál, így pl.:

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

7. Az e fejezet 3., 5. és 6. pontjaiban részletezett körülményeket szem előtt tartva, az adóhatósági bírság kiszabása során az alábbi szempontokat lehet figyelembe venni.

- a) Az adóbírság kiszabása körében [Art. 171. § (1) bekezdés]

Az adózó javára értékelhető körülmények pl.:

- az adózó adózási gyakorlattal nem rendelkezik (egy évet meg nem haladóan működik, magánszemély először adózik);
- az adózó hasonló mulasztás miatt korábban még nem volt szankcionálva;
- olyan új jogszabályi rendelkezés téves értelmezése okozta a mulasztást, mellyel kapcsolatban egységes joggyakorlat még nem alakult ki;
- egy korábbi ellenőrzés az adott kérdéskört már vizsgálta, feltárta és a szabálytalan elszámolást, illetve gyakorlatot nem kifogásolta, kivéve, ha későbbi jogszabályváltozás idézte elő az eljárás megváltoztatását;
- a kiutalás előtti ellenőrzések esetében amennyiben az adózó a következő időszakban jogosulttá válik a költségvetési támogatás igénylésére;
- az adózó egyszerű tevékenységet (pl.: kisipari tevékenységet) egyedül folytató magánszemély.

Az adózó terhére értékelhető körülmények pl.:

- az adózó adózási gyakorlattal rendelkezik (legalább egy évet meghaladóan működik);
- az adózó mulasztását megelőzően ugyanezen tényállás alapján már többször volt szankcionálva

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

b) Azokban az esetekben, amikor a jogalkotó az alkalmazható szankció mértékét keretjelleggel határozza meg [Art. 172. § (1)-(3), (10), (15), (16) bekezdések] a mérlegelés körében először a jogsértő magatartás értékelendő, a jogellenes cselekmény súlyának (azaz lehetséges vagy beállt következményeinek) mérlegelése után következhet az egyéniesítés, a szubjektív felróhatóság méltányosság keretében történő értékelése. Az Art. 172. § (21) bekezdése előírja a mérlegelés során az okozott adózási érdeksérelem figyelembe vételét, amelyet mint lehetséges vagy beállt következményt, tulajdonképpen a jogellenes cselekmény súlyának megállapítása során figyelembe kell venni.

ba) A jogsértő cselekmény súlyának a szankció mértéke megállapítása szempontjából történő mérlegelése körében értékelendő körülmények pl.: amennyiben az adózó mulasztását kizárólag az adóhatóság, KSH, VPOP, stb. hivatalosan közzétett téves állásfoglalása, vagy hibás kitöltési útmutató eredményezte, illetőleg az adóhatóság egyedi ügyre adott téves állásfoglalása okozta (feltételezve, hogy a ténylegesen fennálló tényeket teljes mértékben közölte az állásfoglalást kérő) a bírság korlátlanul mérsékelhető.

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

c) A százalékos mértékkel meghatározott mulasztási bírságok körében [Art. 172. § (11)-(14), (17)-(19) bekezdések]

Az adóhatóság ebben az esetben is köteles mérlegelni a mulasztás súlyát és körülményeit a mulasztási bírság kiszabásánál, aminek az is lehet az eredménye, hogy eltekint a szankció alkalmazásától. A mérlegelendő körülmények tekintetében ugyancsak az a) pontban kifejtettek az irányadók.

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

V. A mulasztási bírság alkalmazásának egyes esetei

A) *Tételes mértékkel megállapított mulasztási bírságok*

A következőkben részletezett tényállások megvalósulása esetén az adóhatóság fokozott figyelmet fordít arra, hogy eltérő bírságmérték érvényesül akkor, ha a szabálytalanságot magánszemély vagy más adózó követte el. Az Art. rendelkezéseiből következően az egyéni vállalkozó magánszemélynek minősül, tehát az egyéni vállalkozó által elkövetett mulasztás esetén a magánszemélyekre irányadó bírságmértéket kell figyelembe venni.

1. Bejelentés, bejelentkezés, változás-bejelentés, adatszolgáltatás késedelmes, hibás, valótlan adattartalommal történő vagy hiányos teljesítése [Art. 172. § (1) bekezdés a) pont]

a) E törvényhely alapján abban az esetben szabható ki mulasztási bírság, ha az adóhatóság megállapítja, hogy az adózó bejelentési, bejelentkezési, változás-bejelentési, adatszolgáltatási kötelezettségét teljesítette, azonban azt

1. késedelmesen,
 2. hibásan,
 3. valótlan adattartalommal,
 4. hiányosan
- nyújtotta be.

b) Amennyiben ezen törvényhely alapján az adóhatóság az adózó terhére szabott ki mulasztási bírságot, és ezt követően észleli azt, hogy ugyanazon bejelentési, bejelentkezési, változás-bejelentési, adatszolgáltatási kötelezettség [továbbiakban együtt: bejelentési kötelezettség] vonatkozásában az a)/1-4. pontban jelzett más tényállás is megvalósul, mulasztási bírság ezen törvényhely alapján ismételen nem szabható ki.

Az Art. 172. § (1) bekezdésének a) pontja alapján történő szankcionálás során, ha az adóhatóság azt észleli, hogy az a)/1-4. pontokban jelzett tényállások ugyanazon bejelentési kötelezettség vonatkozásában együttesen előfordulnak (pl.: az adózó az adatmódosító lapot a törvényben előírt határidőn túl valótlan adattartalommal nyújtotta be), és ezen bejelentési kötelezettség tekintetében ezen törvényhely alapján még nem szabott ki mulasztási bírságot, úgy a bírság mértékének megállapítása során az együttes előfordulást az adózó terhére értékelheti.

c) Az a)/1. pontban jelzett tényállás megvalósulása esetén az Art. 172. § (6) bekezdése alapján nincs helye mulasztási bírság kiszabásának, ha az adózó késelemét annak igazolásával menti ki, hogy úgy járt el, ahogyan az az adott helyzetben általában elvárható [továbbiakban: igazolási kérelem].

Ennek megfelelően a bejelentési kötelezettség késelemes teljesítésének szankcionálását megelőzően az adóhatóság megvizsgálja, hogy az adózó nyújtott-e be igazolási kérelmet.

Igazolási kérelem előterjesztésekor a szankcionálás a kérelem elbírálásának függvénye, vagyis kizárólag akkor van helye mulasztási bírság kiszabásának, ha az adóhatóság a kérelmet elutasította.

Ennek érdekében az adóhatóság az adózó kérelmét soron kívül bírálja el, és mindezek függvényében dönt a szankció esetleges alkalmazásáról.

Az Art. ezen igazolási kérelmet illetően csupán azt határozza meg, hogy mely adózói hivatkozás fogadható el a késelem kimentéseként (úgy járt el, ahogyan az az adott helyzetben általában elvárható), egyéb rendelkezéseket csak a határidő vonatkozásában tartalmaz. Ennek okán tehát a kérelem elbírálása során egyebekben a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 66-67. §-ait kell irányadónak tekinteni.

Az igazolási kérelemről az elsőfokú adóhatóság dönt, mivel a határidő elmulasztása az elsőfokú adóhatóság eljárása során történt [Ket. 66. § (2) bekezdés].

Az eljárás során az elsőfokú adóhatóság az alábbiakat veszi figyelembe:

Az igazolási kérelmet az Art. 5/A. § (3) bekezdés i) pontja alapján a mulasztásról való tudomásszerzést vagy az akadály megszűnését követő 8 napon belül, de legkésőbb az elmulasztott határnaptól vagy az elmulasztott határidő utolsó napjától számított hat hónapon belül lehet előterjeszteni.

A határidő elmulasztása esetén az igazolási kérelemmel egyidejűleg pótolni kell az elmulasztott cselekményt is, amennyiben ennek feltételei fennállnak. [Ket. 66. § (5) bekezdése]

Az igazolási kérelem elutasítása tárgyában végzést kell hozni, a végzés ellen az Art. 136. § (3) bekezdés d) pontja alapján önálló fellebbezésnek van helye.

Az igazolási kérelem elfogadásáról az adóhatóság az adózót végzés meghozatalával értesíti.

Amennyiben az első fokú adóhatóság az első fokú határozat kiadását követően észleli azt, hogy az adózó igazolási kérelmét a szankcionálást megelőzően benyújtotta és annak tárgyában adóhatósági döntés nem született, úgy a kérelmet jogerősen el kell bíráltnia, ha az igazolási kérelmet elfogadja, akkor a már kiadott határozatát vissza kell vonnia.

Az adózó igazolási kérelmének a mulasztási bírságot kiszabó határozat kiadását követő előterjesztésekor az első fokú adóhatóságnak elsődlegesen az igazolási kérelem tárgyában kell határoznia.

Az adózó, ha az említett kérelemben pl.: a határozat jogalapját is vitatja, méltányossági eljárást kezdeményez, stb., úgy a beadvány fellebbezésnek, méltányossági kérelemnek, stb. minősül, tehát a beadványt az igazolási kérelem jogerős elbírálását követően meg kell küldeni azon illetékes szervezeti egység számára, mely az ügyben a továbbiakban hatáskörrel rendelkezik.

Amennyiben az adózó a "méltányossági kérelemnek" nevezett beadványában arra is hivatkozik, hogy mulasztásának súlyához képest a szankció túlzott mértékű, illetve mulasztásának körülményeit ismerteti, a beadványt először a szankciót megállapító határozat elleni jogorvoslati kérelemként kell elbírálni, akkor is, ha az adózó beadványát "nem fellebbezésként" nyújtotta be.

Amennyiben azonban a kérelem tartalma egyértelműen nem minősíthető, úgy az adózó nyilatkozatának beszerzése nem mellőzhető.

d) Abban az esetben, ha az adóhatóság állapítja meg, hogy az adózó bejelentési kötelezettségeinek nem tett eleget, úgy nem késedelmes teljesítés, hanem ezen kötelezettségek elmulasztása valósul meg, és az Art. 172. § (1) bekezdés c) pontja alapján kell a mulasztási bírságot kiszabni.

e) Mérlegelhető körülmények pl.:

Adózó javára:

- bejelentési kötelezettség teljesítésének 15 napon belüli késedelme,
- a mulasztásnak nincs közvetlen kihatása az adófizetési kötelezettségre.

Adózó terhére:

- adófizetési kötelezettséget közvetlenül befolyásoló késedelem (pl: alanyi adómentes határ átlépése)

2. Bevallási késedelem [Art. 172. § (1) bekezdés b) pontja]

a) E törvényhely alapján akkor szabható ki mulasztási bírság, ha az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó bevallási kötelezettségét a bevallás határidejét követően, de az adóhatóság felszólítását, ellenőrzését megelőzően teljesítette, és késedelmét nem mentette ki.

Az Art. 172. § (6) bekezdése alapján tehát bevallási késedelem esetén sincs helye mulasztási bírság kiszabásának, ha az adózó késedelmét annak igazolásával menti ki, hogy úgy járt el, ahogyan az az adott helyzetben általában elvárható [továbbiakban: igazolási kérelem]. Az igazolási kérelem benyújtásánál, és az elmulasztott bevallás pótlásánál az Art. 31. § (4) bekezdése az irányadó. E szerint az adóbevallás benyújtásában akadályozott adózó az akadályoztatás megszűnését követő 15 napon belül tesz adóbevallást. A késedelem igazolására vonatkozó kérelmet a bevallással egyidejűleg kell benyújtani.

Igazolási kérelem benyújtása esetén az első fokú adóhatóság a jelen fejezet 1. c) pontjában foglaltaknak megfelelően jár el, azzal, hogy nem alkalmazható rá az Art. 5/A. § (3) bekezdés i) pontjában szabályozott 8 napos és a 6 hónapos jogvesztő határidő. Az Art. 31. § (4) bekezdése a szubjektív határidő tekintetében speciális rendelkezést tartalmaz (mivel az adóbevallás benyújtásában akadályozott adózó az akadályoztatás megszűnését követő 15 napon belül tesz adóbevallást). A Ket. által előírt 6 hónapos jogvesztő határidő helyett szintén az Art. speciális szabálya érvényesül, hiszen az Art. 164. § (1) bekezdésében foglaltak szerint 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, tehát bevallást csak az elévülési időn belül lehet benyújtani. Az Art. 31. § (13) bekezdése további korlátot fogalmaz meg, mely szerint az ellenőrzés megkezdését követően a vizsgálat alá vont adó- és költségvetési támogatás vonatkozásában a be nem nyújtott adóbevallás nem pótolható. Ez esetben az adózó a bevallását az igazolási kérelemmel együtt, az ellenőrzés megkezdéséig nyújthatja be.

Abban az esetben, ha az adózó elektronikusan nyújtott be késedelmesen adóbevallást, az igazolási kérelem benyújtása során a 34/2007. (XII. 29.) PM rendelet 6. § (1) bekezdésében foglaltak szerint kell eljárnia, azzal, hogy amennyiben nyilvánvaló, hogy mind a bevallás teljesítése, mind az igazolási kérelem benyújtása csak a teljesítési módok különbözősége miatt válik szét egymástól, a beérkezést szabályosnak kell tekinteni, egyidejűség hiányára ez esetben nem lehet hivatkozni.

Amennyiben az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó nem teljesítette bevallási kötelezettségét, úgy az adózó terhére nem jelen tényállás, hanem az Art. 172. § (1) bekezdés c) pontja alapján szabható ki mulasztási bírság.

b) Abban az esetben, ha az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó által késedelmesen benyújtott bevallás hibás, úgy az Art. 172. § (10) bekezdése értelmében az adózó csak a késedelemért szankcionálható.

c) A b) pontban foglaltaktól eltérően, ha a hibás és késedelmes adóbevallást, illetőleg az adóbevallással egyenértékű nyilatkozatot adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő ellenjegyezte, úgy a bevallás késedelme miatt az adózó, a hibás adóbevallás, illetőleg az adóbevallással egyenértékű nyilatkozat miatt az Art. 31. § (14) bekezdése alapján az ellenjegyző adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő terhére lehet a bírságot megállapítani. Ez utóbbi esetben figyelemmel kell lenni az V/A/18/c. pontban foglaltakra.

d) Az adóbevallást az Art. 175. § (3) bekezdése alapján az adózó Art. 7. § (1)-(2) bekezdéseiben foglalt képviselője vagy meghatalmazottja is aláírhatja. Ebben az esetben a bevallás késedelmes benyújtásának jogkövetkezményeit az adózónak kell viselnie, a mulasztási bírságot adózó terhére kell kiszabni.

Amennyiben az adózó a képviselőt ellátására állandó meghatalmazást vagy megbízást ad és azt az állami adóhatósághoz bejelenti, az Art. 7. § (3) bekezdése alapján a bevallás késedelmes benyújtásáért a képviselő szankcionálható, kivéve, ha a bizonyítja, hogy a bevallási késedelem az ő érdekkörén kívül eső okra vezethető vissza.

e) A bevallás késedelme miatt kiszabott mulasztási bírság nem érinti az adózó késedelmi pótlékfizetési kötelezettségét.

f) Mérlegelhető körülmények, pl.:

Adózó javára:

- 15 napon belüli késedelem;
- az adózó által késedelmesen benyújtott bevallás nullás vagy visszaigénylést tartalmaz.

3. Vagyonszerzési illetékekkel kapcsolatos bejelentési kötelezettség késedelmes teljesítése [172. § (1) bekezdés b) pont], illetve elmulasztása [172. § (1) bekezdés c) pont]

a) E törvényhely alapján szabható ki mulasztási bírság, ha az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó vagyonszerzési illetékekkel kapcsolatos bejelentési kötelezettségét késedelmesen teljesítette, és késedelmét nem mentette ki.

Az Art. 172. § (6) bekezdése alapján vagyonszerzési illetékekkel kapcsolatos bejelentési kötelezettség késedelmére sincs helye mulasztási bírság kiszabásának, ha az adózó késedelmét annak igazolásával menti ki, hogy úgy járt el, ahogyan az az adott helyzetben általában elvárható [igazolási kérelem].

b) Az Art. 172. § (1) bekezdés b) és c) pontja értelmében a vagyonszerzési illetékekkel kapcsolatos bejelentési kötelezettség elmulasztásának esete a bevallás elmulasztásával esik egy tekintet alá. Ebből következően a jelen fejezet 4. pontjának a)-d) alpontjában foglalt rendelkezések a vagyonszerzési illetékekkel kapcsolatos bejelentési kötelezettség nem teljesítése esetére is irányadóak.

c) Mérlegelhető körülmények, pl.:

Az adózó javára:

- 15 napon belüli késedelem
- első alkalommal történik a mulasztás
- a vagyonszerzés csekély mértékű (az eset összes körülménye alapján ítéltető meg)

Az adózó terhére:

- a bejelentési késedelem meghaladja a 6 hónapot
- ismételten történik a mulasztás
- nagy értékű vagyonszerzés (az eset összes körülménye alapján ítéltető meg)

4. Bejelentési, bejelentkezési, változás-bejelentési, adatszolgáltatási, pénzforgalmi számlanyitási, bevallási kötelezettség teljesítésének elmulasztása [Art. 172. § (1) bekezdés c) pont]

a) Ezen törvényhely alapján akkor szabható ki adózó terhére mulasztási bírság, ha az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó nem tett eleget bejelentési, bejelentkezési, változás-bejelentési, adatszolgáltatási, pénzforgalmi számlanyitási, bevallási kötelezettségének.

A bevallás benyújtásával egyenértékű, ha az adózó az adóhatóság által rendszeresített elektronikus űrlapon nyilatkozik, hogy a bevallás benyújtására az adott időszakban nem került sor, mert adókötelezettsége nem keletkezett. E

rendelkezés nem alkalmazható a soron kívüli bevallási kötelezettség esetén, továbbá felszámolás, végelszámolás esetén a tevékenységet lezáró adóbevallásra, valamint a felszámolás, végelszámolás befejezésekor benyújtandó adóbevallásra.

Amennyiben az adózó az Art. 31. § (6) bekezdése szerinti nyilatkozatot tett, bevallási kötelezettségének elmulasztása miatt nem szankcionálható.

b) Az Art. 172. § (7) bekezdése alapján, ha az adóhatóság ezen törvényhely alapján mulasztási bírságot szab ki, akkor a mulasztási bírság kiszabásával egyidejűleg az adózót – határidő tűzésével – teljesítésre hívja fel (alaphatározat).

c) Abban az esetben, ha az adózó az alaphatározatban előírt határidőt is elmulasztotta, úgy az alaphatározatban kiszabott bírság kétszeresét kell terhére – újabb határidő tűzésével – megállapítani (ismételt bírság). Nincs jogszabályi korlátozás arra nézve, hogy hányszor lehet az adózót teljesítésre kötelezni. Az adóhatóságnak azonban mérlegelnie kell azt, hogy az adózó képes-e a kötelezésnek eleget tenni, és ha úgy ítéli meg, hogy más eszközök (pl.: bevallás elmulasztása esetén ellenőrzés) használata célravezetőbb, akkor a bírságolás helyett azokat alkalmazza.

d) Amennyiben az adózó a c) pontban előírt kötelezettségét teljesítette, úgy az Art. 172. § (7) bekezdés második mondata alapján kiszabott bírság korlátlanul mérsékelhető, vagyis mérséklésre csak a teljesítésre ismételten felhívó, a kiszabott bírság kétszeresét megállapító határozat tekintetében van lehetősége az adóhatóságnak. A mérséklés történhet hivatalból, illetve az adózó kérelmére is. A bírság mérsékléséről az adóhatóság – akár kérelemre, akár hivatalból – külön határozatban rendelkezik.

e) Az egyéni vállalkozó éves bevallása és a társasági adóbevallás elmulasztásának szankcionálása esetén az adóhatóság különös figyelmet fordít annak vizsgálatára, hogy az egyéni vállalkozó/ alapítvány, társadalmi szervezet tett-e a személyi jövedelemadó bevallásában/az éves bevallásában bevallást pótló nyilatkozatot, hiszen ennek megléte esetén a hivatkozott bevallások elmulasztása miatt mulasztási bírság nem szabható ki.

f) Amennyiben a bevallás elmulasztása miatt az első fokú adóhatóság mulasztási bírságot szabott ki az adózó terhére, és a határozat kiadását követően az adózó az Art. 31. § (4) bekezdésére hivatkozással a bevallás benyújtásával egyidejűleg igazolási kérelmet terjeszt elő, az első fokú adóhatóságnak ezen kérelmet el kell bírálnia.

Az igazolási kérelem elfogadásakor az első fokú adóhatóság az erről szóló végzés kibocsátásával egyidejűleg a bevallás elmulasztása miatti mulasztási bírságot kiszabó határozatát visszavonja.

g) Az Art. 172. § (5) bekezdése alapján a foglalkoztatót terhelő bejelentési kötelezettség elmulasztása esetén kiszabható mulasztási bírság felső határa a bejelenteni elmulasztott foglalkoztatottak számának és a bírság, adózóra egyébként vonatkozó, törvényben rögzített legmagasabb értékének szorzata. E szabályt kell alkalmazni a foglalkoztató mellett arra a személyre, illetve annak a közvetlen vezetőjére, akinek munkaköri kötelezettsége a bejelentési kötelezettség teljesítése, azzal, hogy a kiszabható mulasztási bírság felső határa a bejelenteni elmulasztott foglalkoztatottanként 500 ezer forintig terjedhet.

Az ellenőrzés során tisztázni szükséges, hogy a foglalkoztatottak Art. 16. § (4) bekezdése szerinti bejelentése, kinek a munkaköri kötelezettsége, illetve, hogy ki ennek a személynek a közvetlen vezetője. Ennek keretében vizsgálni szükséges a munkaköri leírást és a munkaszerződést, valamint, hogy a bejelentési kötelezettség teljesítésére – figyelemmel az Art. 7. §-ban előírt képviselési szabályokra is – ki jogosult az adózó nevében eljárni az állami adóhatóság előtt.

h) Az Art. 172. § (4) bekezdése alapján amennyiben a munkáltató, illetőleg a kifizető a magánszemélynek juttatott adó- és járulékköteles kifizetésről teljesítendő bevallás benyújtását elmulasztja, a kiszabható mulasztási bírság felső határa a bevallással érintett magánszemélyek számának és a bírság, adózóra egyébként vonatkozó, törvényben rögzített legmagasabb értékének szorzata. A szankciót az Art. 31. § (2) bekezdése szerinti bevallás benyújtására 2006. áprilisától kötelezett, illetve az azt választó adózók tekintetében 2006. október 1-től, más adózók vonatkozásában 2007. július 1-jétől lehet kiszabni.

Az Art 31. § (2) bekezdése szerinti „nullás” tartalmú bevallás vagy az azt helyettesítő, az Art. 31. § (6) bekezdése szerinti nyilatkozat benyújtásának elmulasztása esetén az adózó nem az Art. 172. § (4) bekezdése alapján, hanem az általános szabályok szerint, az Art. 172. § (1) bekezdés c) pontja alapján sújtható mulasztási bírsággal.

i) A pénzforgalmi számlanyitási kötelezettséget az Art. 14. § (1) bekezdés i) pontja az adózó adókötelezettségei között nevesíti. A külön jogszabályokban [az egyszerűsített vállalkozói adóról szóló 2002. évi XLIII. törvény 2. § (5) bekezdés e) pontjában, illetve az Art. 9. § (3) bekezdésében] meghatározott adózók belföldi pénzforgalmi számlanyitásra kötelezettek. Az első pénzforgalmi számlát a pénzforgalmi számla nyitására kötelezett adózó adószámának közlésétől számított 15 napon belül kell megnyitni. A pénzforgalmi számlaszámot az adózónak az

adóhatóságához nem kell bejelentenie, az adózó kizárólag azért szankcionálható, ha nem rendelkezik pénzforgalmi számlával.

Ide tartozik az az eset is, ha az adózó bankszámláját megszüntette, de nem nyitott helyette újat.

j) Mérlegelhető körülmények, pl.:

Adózó terhére:

- az adóhatóság a bírság kiszabása előtt bizonyíthatóan felhívta az adózót a kötelezettség teljesítésére;
- korábbi időszakban hasonló mulasztás ténye illetve szankcionálása.

k) A vagyonadóra vonatkozó speciális szabályok

k.1 Az Art. 33. § (10) bekezdése értelmében a vagyonadó alanya az adóévre vonatkozóan adóbevallást köteles tenni az egyes nagy értékű vagyontárgyakat terhelő adóról szóló 2009. évi LXXVIII. törvény (Vagyonadó tv.) szerinti vízi jármű, légi jármű, illetve nagy teljesítményű személygépkocsi után, ha az adófizetési kötelezettség feltételei a Vagyonadó tv. 17-35. §-okban foglalt rendelkezések alapján fennállnak. Amennyiben az adózónak adófizetési kötelezettsége fentiek értelmében nem keletkezik, az Art. 33. § (12) bekezdése szerint az egyes nagy értékű vagyontárgyak vonatkozásában bevallás benyújtására sem köteles.

k2. Adóbevallási kötelezettség elmulasztása esetén az általános szabályok szerint, az e pontban foglaltaknak megfelelően mulasztási bírság kiszabásának van helye.

5. Adószámhoz kötött tevékenység vagy adóköteles tevékenység adószám hiányában történő folytatása [Art. 172. § (1) bekezdés d) pont]

a) Ezen törvényhelyre hivatkozással helyszíni ellenőrzések alkalmával, az adóalany-nyilvántartással történő kontrollt követően kerül sor a szankcionálásra.

b) A mulasztási bírság biztosítékként az Art. 173. §-ban foglaltak alapján az árukészlet lefoglalására van lehetőség.

c) Az Art. 172. § (8) bekezdése értelmében az adóhatóság a bírságot kiszabó, valamint az árukészlet lefoglalása tárgyában hozott határozatot az adózóval kihirdetés útján közli, a határozat a közlés időpontjától kezdve a fellebbezésre tekintet nélkül végrehajtható.

6. Nyilvántartások, bizonylatok, könyvek szabálytalanságai [Art. 172. § (1) bekezdés e) pont]

a) Az Art., a számviteli törvény és az egyes adójogszabályok előírják, hogy az adózónak milyen könyveket, nyilvántartásokat kell vezetnie. Mulasztási bírság szabható ki az adózó terhére, ha az említett kötelezettségeket nem szabályszerűen teljesíti.

b) Ezen tényállás alapján szabható ki mulasztási bírság akkor is, ha az adózó által kiállított számla, nyugta olyan kisebb hiányosságban szenved, amely miatt nem felel meg az ÁFA törvényben, illetve a 24/1995. (XI. 22.) PM rendeletben előírt feltételeknek. (Ha azonban a számla vagy a nyugta nem a tényleges ellenértéket tartalmazza, akkor a bírság kiszabásánál az Art. 172. § (2) bekezdés első mondatában kifejtettek az irányadók.)

c) A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv.) 2007. január 1-től hatályos 14. § (8) bekezdése határozza meg a pénzkezelési szabályzat minimális tartalmát, azokat a legfontosabb kérdésköröket, melyekről a pénzkezelési szabályzatnak mindenképpen rendelkeznie kell. A pénzkezelési szabályzat kötelező tartalmi elemei között szereplő napi készpénz záró állomány maximális mértékének meghatározására vonatkozó rendelkezéseket a Sztv. 14. § (9)-(10) bekezdései tartalmazzák. Ha az adózó az Sztv. 14. § (8)-(10) bekezdése szerinti pénzkezelési szabályzatra vonatkozó rendelkezéseket megsérti, mulasztási bírsággal sújtható.

Az egyes, a vállalkozásokat korlátozó törvényi rendelkezések hatályon kívül helyezéséről szóló 2009. évi V. törvény (a továbbiakban: Mód. tv.) 5. § (4) bekezdése alapján 2009. január 1. és 2009. június 11. között nincs helye mulasztási bírság kiszabásának az Sztv. 14. §-ának (9)-(10) bekezdése szerinti előírások megsértésével elkövetett mulasztások miatt. Erre tekintettel jelen pontba foglalt bírságtényállás a napi készpénz záró állomány maximális mértékére vonatkozó rendelkezések megsértése vonatkozásában ezen időszakban nem alkalmazható, a pénzkezelési szabályzat kötelező tartalmi elemét képező napi készpénz záró állomány maximális mértékére vonatkozó rendelkezések megsértése esetén nincs helye mulasztási bírság kiszabásának 2009. június 11. napjáig.

d) Az Art. 172. § (7) bekezdése szerint, ha az adóhatóság bizonylat kiállítási kötelezettség elmulasztása, valamint a számviteli törvényben meghatározott pénzkezelési szabályzat megsértése alapján mulasztási bírságot szab ki, akkor a mulasztási bírság kiszabásával egyidejűleg az adózót – határidő tűzésével – teljesítésre hívja fel (alaphatározat).

Abban az esetben, ha az adózó az alaphatározatban előírt határidőt is elmulasztotta, úgy az alaphatározatban kiszabott bírság kétszeresét kell terhére – újabb határidő tűzésével – megállapítani (ismételt bírság). Nincs jogszabályi korlátozás arra nézve, hogy hányszor lehet az adózót teljesítésre kötelezni. Az adóhatóságnak azonban mérlegelnie kell azt, hogy az adózó képes-e a kötelezésnek eleget tenni, és ha úgy ítéli meg, hogy más eszközök használata célravezetőbb, akkor a bírságolás helyett azokat kell alkalmaznia (pl: ellenőrzés elrendelése).

Amennyiben az adózó az újabb határozatban előírt kötelezettségét teljesítette, úgy az Art. 172. § (7) bekezdés második mondata alapján kiszabott bírság korlátlanul mérsékelhető, vagyis mérséklésre csak a teljesítésre ismételten felhívó, a kiszabott bírság kétszeresét megállapító határozat tekintetében van lehetősége az adóhatóságnak. A mérséklés történhet hivatalból, illetve az adózó kérelmére is. A bírság mérsékléséről az adóhatóság – akár kérelemre, akár hivatalból – külön határozatban rendelkezik.

7. Iratmegőrzési kötelezettség elmulasztása [Art. 172. § (1) bekezdés f) pont]

Az adózót iratmegőrzési kötelezettség terheli, melynek részletes szabályait az Art. 47. §-a rögzíti. Amennyiben az adózó ezen kötelezettségét elmulasztja, úgy terhére mulasztási bírság szabható ki.

8. Az Art. felhatalmazása alapján kiadott külön jogszabályban meghatározott feltételek megsértésével történő nyomtatvány-előállítás és/vagy forgalmazás [Art. 172. § (1) bekezdés h) pont]

A számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról szóló 24/1995. (XI. 22.) PM rendeletben foglalt szabályoknak megfelelően a számla, egyszerűsített számla és nyugta kizárólag az adóhatóság által a nyomtatvány előállítója részére kijelölt sorszám tartományba illeszkedő nyomtatott sorszám alkalmazásával, az adott sorszám egyszeri felhasználása mellett állítható elő. Az állami adóhatóság a nyomtatvány-előállítók részére kijelölt sorszám tartományokat honlapján rendszeresen közzéteszi. Amennyiben az adózó az Art. felhatalmazása alapján kiadott PM rendeletben meghatározott feltételek megsértésével állít elő és/vagy hoz forgalomba nyomtatványt, mulasztási bírsággal sújtható. A jogszabályi rendelkezés alapján a mulasztási bírság kiszabásának feltételül szolgál önmagában az is, ha a jogszabályi feltételeknek, követelményeknek nem megfelelő módon állítják elő a

nyomtatványt. Az e tényállás alapján kiszabható mulasztási bírság kiszerezési egységeként alkalmazandó.

9. Nyilatkozattétel elmulasztása (tanúvallomás jogosulatlan megtagadása) [Art. 172. § (1) bekezdés i) pont]

Az adózót nyilatkozattételi kötelezettség az Art. 14. § (1) bekezdése, valamint az Art. 48. § alapján terheli.

Ezen szabályok megszegése esetén az adózó az Art. 172. § (1) bekezdésének i) pontja alapján szankcionálható.

Jelen bekezdésben hivatkozott esetektől el kell különíteni azt, amikor az adózót, mint ügyfelet a Ket. 51. § alapján hívja fel az adóhatóság, mint közigazgatási szerv nyilatkozattételre. Ilyenkor ugyanis az adózó a nyilatkozattételt megtagadhatja, melynek az a jogkövetkezménye, hogy a közigazgatási szerv a rendelkezésére álló adatok alapján dönt, vagy az eljárást megszünteti.

10. Valótlan nyilatkozat a járulékfizetési kötelezettség felső határának eléréséről [Art. 172. § (1) bekezdés k) pont]

A társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény 31. § értelmében, ha a biztosított egyidejűleg több biztosítási kötelezettséggel járó jogviszonyban áll, mindaddig köteles a nyugdíjjárulékot megfizetni, amíg az egyes foglalkoztatók előtt nem igazolja, hogy a naptári éven belül együttesen már megfizette azt a járulékfizetési felső határ napi összegének a naptári évre (a biztosítási kötelezettség fennállásával arányos részére) számított összege után.

Az Art. 30. § (1) bekezdése alapján amennyiben a járulékfizetési kötelezettség tekintetében megállapított felső határt a magánszemély elérte, a kifizetést megelőzően nyilatkozhat a kifizető felé arról, hogy járulékfizetési kötelezettség nem terheli.

A magánszemély valótlan nyilatkozata miatt az adóhatóság az Art. 172. § (1) bekezdés k) pontja alapján mulasztási bírságot szabhat ki a nyilatkozatot tevő terhére.

11. Az ellenőrzés, az üzletlezárás, a tevékenység felfüggesztése vagy a végrehajtási eljárás akadályozása [Art. 172. § (1) bekezdés l) pont]

a) A tényállás a két akadályozó magatartást, a megjelenési kötelezettség elmulasztását, valamint az együttműködési kötelezettség megsértését nevesíti, azonban ez csak példálózó jellegű felsorolás. Jelen tényállást bármely olyan adózói magatartás megvalósítja, amely az ellenőrzés, az üzletlezárás, a tevékenység felfüggesztés illetőleg a végrehajtási eljárás lefolytatását jogszerűtlenül akadályozza.

A bármely más módon történő akadályoztatás lehetséges eseteiből az Art. kiemeli azt az esetet, amikor az adózó a becslés során 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.

b) A mulasztási bírságot kiszabó határozatban az adóhatóság megjelöli azt, hogy az ellenőrzés, az üzletlezárás, a tevékenység felfüggesztés illetőleg a végrehajtási eljárás akadályozása miben nyilvánult meg. Nem minősül az ellenőrzés, az üzletlezárás, a tevékenység felfüggesztés illetőleg a végrehajtási eljárás akadályozásának az, ha az adózó az ellenőrzés, az üzletlezárás, a tevékenység felfüggesztés vagy a végrehajtási eljárás során jogszerűen és jóhiszeműen él a jogszabályokban számára biztosított eszközökkel, valamint azon adózói cselekmény sem, amely más tényállás alapján szankcionálható szabálytalanságot valósít meg.

c) Az Art. 172. § (9) bekezdése értelmében ezen tényállás alapján mulasztási bírságot nem csupán az adott ügyben érintett adózó, hanem az ellenőrzést (végrehajtást) akadályozó adózónak nem minősülő magánszemély terhére is meg lehet állapítani.

d) Ha törvény az üzletlezárás alkalmazását kizárja vagy az adózó az üzletlezárás, illetőleg a tevékenység felfüggesztésének foganatosítását megghiúsítja, valamint a lezárt üzletet kinyitja, vagy tevékenységét a felfüggesztés ellenére folytatja, a mulasztási bírság felső határa az üzletlezárás, tevékenység felfüggesztés határozatban meghatározott napjai számának, illetve a bírság, adózóra egyébként vonatkozó, törvényben rögzített legmagasabb értékének szorzata.

12. Az Art. szerint elektronikus bevallás benyújtására kötelezett adózó regisztrációs kötelezettségének elmulasztása, illetve késedelmes teljesítése [Art. 172. § (1) bekezdés m) pontja]

a) A 2005. évi CLXIII. törvény 1. § (2), (3) és (5) bekezdése, valamint az Art. 17. § (5) bekezdése az Art. 31. § (2) bekezdése szerinti bevallás, illetőleg az Art. 8. számú melléklete szerinti összesítő nyilatkozat benyújtására kötelezett adózók részére regisztrációs kötelezettséget, illetve ennek adóhatósági bejelentését írja elő. Az Art. 175. § (9) bekezdése alapján az Art. 31. § (2) bekezdése szerinti adóbevallás, adatszolgáltatás, összesítő nyilatkozat ugyanis kizárólag elektronikus úton teljesíthető, ennek előfeltétele azonban ügyfélkapu létesítésnek kezdeményezése (a regisztráció megtehető az okmányirodákban vagy az állami adóhatóságnál, valamint a Magyar Köztársaság konzuli képviseletein), illetve annak adóhatósági bejelentése.

b) Az Art. 31. § (2) bekezdése szerinti bevallás, adatszolgáltatás, illetve összesítő nyilatkozat benyújtására kötelezett adózó mulasztási bírsággal sújtható, ha okmányirodai regisztrációs kötelezettségét nem vagy késedelmesen teljesíti. Az ezzel összefüggő – az Art. 17. § (5) bekezdése szerinti – adóhatósági bejelentési kötelezettség késedelmes teljesítése esetén az Art. 172. § (1) bekezdésének a) pontja alapján, nem teljesítése esetén pedig az Art. 172. § (1) bekezdésének c) pontja alapján sújtható mulasztási bírsággal.

c) Mérlegelhető körülmények pl.:

Adózó javára:

- az adózó újonnan alakult, illetve korábban nem volt kifizető, munkáltató.
- a késedelmes teljesítés a határidő leteltét követő 15 napon belül megtörtént, és a késedelem nem befolyásolta az Art. 31. § (2) bekezdése szerinti bevallás határidőben történő benyújtását.

Adózó terhére:

- jelentős költségvetési kapcsolatokkal rendelkező, kifizetőnek, munkáltatónak minősülő adózó.
- a késedelem miatt az Art. 31. § (2) bekezdése szerinti bevallást késedelmesen tudta benyújtani az adózó.

13. A köztartozásmentes adózói adatbázisba történő felvételhez valótlanul tett külön nyilatkozat [Art. 172. § (1) bekezdés n) pont]

a) A magánszemély adózó 200 ezer forintig, más adózó 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható, ha az Art.178. § 32. pontja szerinti köztartozásmentes adózói adatbázisba történő felvételhez valótlanul tett külön nyilatkozatot arról, hogy az adatbázis közzétételét megelőző hónap utolsó napjáig esedékes bevallási és befizetési kötelezettségének maradéktalanul eleget tesz, illetve tett.

b) Az Art. 36/B. § (1) bekezdése szerint az állami adóhatóság az adózó erre irányuló kérelme alapján, a kérelem benyújtásának hónapját követő hónap 10. napján felveszi az adózót a köztartozásmentes adózói adatbázisba, ha az adóhatóság vizsgálata alapján az adózó a köztartozásmentes adózói adatbázisba történő felvételhez a törvényi feltételeket teljesíti. Az adózónak külön nyilatkoznia kell arról, hogy a köztartozásmentes adózói adatbázis közzétételét megelőző hónap utolsó napjáig esedékes bevallási és befizetési kötelezettségének maradéktalanul eleget tesz/tett. Amennyiben az adóhatóság utóbb megállapítja, hogy az adózó e körben valótlan nyilatkozatot tett, azaz az adózó az adatbázis közzétételét megelőző hónap utolsó napjáig esedékes bevallási és befizetési kötelezettségének nem tett eleget maradéktalanul, akkor e törvényhely alapján bírságot kell kiszabni.

14. Valótlan nyilatkozat tétele utazásszervezési szolgáltatás igénybevételéről [Art. 172. § (1) bekezdés ny) pont]

A magánszemély adózó 200 ezer forintig, más adózó 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható, ha az általános forgalmi adóról szóló törvény 206. § (1) bekezdés c) pontja szerint utasként az utazásszervezési szolgáltatás nem adóalanyként, nem adóalanyi minőségben vagy saját nevében és javára történő igénybevételéről valótlan nyilatkozatot tesz.

Az Áfa. tv. 206. § (1) bekezdés c) pontja értelmében *utas* az, aki ténylegesen igénybe veszi az utazásszervezési szolgáltatást.

15. Számla, egyszerűsített számla, nyugta kibocsátásának elmulasztása, illetve nem a tényleges ellenértékről való kibocsátása [Art. 172. § (2) bekezdés]

a) Ezen törvényhely alapján abban az esetben szabható ki mulasztási bírság, ha az adóhatóság megállapítja, hogy az adózó számla, egyszerűsített számla, nyugta [együtt: bizonylat] kibocsátási kötelezettségét nem teljesítette, illetve, ha a

bizonylatot nem a tényleges ellenértékről bocsátotta ki. A mulasztási bírság – tekintettel arra, hogy ez a tényállás az adóelkerülés egyik legdirektebb módja – az adózó személyétől független, egységes és emelt tételű, 1 millió forintig terjedő.

b) A bizonylat kisebb hiányossága (pl.: a címzés hiányos) miatti mulasztási bírságot nem ezen törvényhely, hanem az Art. 172. § (1) bekezdés e) pontja alapozza meg. Ide tartozik az az eset is, amikor az adózó olyan bizonylatot bocsát ki, amelyik nem felel meg a *számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról* szóló 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet 2007. január 1-től hatályos 1/A. §-ában foglaltaknak, mely értelmében a nyomtatvány előállító az állami adóhatóság által részére kijelölt sorszám tartományba illeszkedő nyomtatott sorszám alkalmazásával, az adott sorszám egyszeri felhasználása mellett állíthat elő számlát. A 25/2006. (X. 27.) PM rendelet 2. § (2) bekezdése alapján a 2007. január 1-je előtt legyártott nyugta és számla nyomtatványok forgalmazhatósága 2007. július 1-jétől megszűnt, azokat csak 2007. december 31-éig lehetett felhasználni.

Ettől az előírástól eltérő módon előállított számlát kibocsátó adózó tehát nem esik egy tekintet alá a számlaadási kötelezettségét elmulasztó – a 172. § (2) bekezdés első mondata alapján szankcionálható – adózóval, hanem az Art. 172. § (1) bekezdésének e) pontja alapján bírságozható.

c) Az Art. 174. § (1) bekezdés c) pontja alapján az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabása mellett az adóköteles tevékenység célját szolgáló helyiséget 12 nyitvatartási napra lezárhatja, illetőleg az adózó tevékenysége gyakorlását ugyanezen időtartamra felfüggesztheti, ha az adózó az adóköteles tevékenység célját szolgáló ugyanazon helységben (műhely, üzlet, telep stb.) az első ellenőrzéstől számított egy éven belül második alkalommal mulasztotta el számla- vagy nyugtaadási kötelezettségét.

Számla- vagy nyugtaadási kötelezettség ezt követően történő ismételt előfordulása esetén 30, minden további alkalommal 60 nyitvatartási nap az üzletlezárás (tevékenység felfüggesztés) időtartama.

A fokozatosság elvét szem előtt tartva, ilyen esetben az ismételten kiszabott bírság mellett alkalmazott üzletlezárásnál 12 nap a lezárás időtartama. A 30 napra történő lezárás csak akkor lehetséges, ha ugyanazon mulasztások között három év nem telt el és egy alkalommal az adóhatóság alkalmazott üzletlezárás (tevékenység felfüggesztés) intézkedést. Ezt követő minden további mulasztás esetén mulasztási bírság kiszabása mellett az üzletlezárás, illetve a tevékenység felfüggesztésének időtartama 60 nyitvatartási nap.

Nem alkalmazhatók az ismétlődésre vonatkozó rendelkezések, ha két egymást követő mulasztás között 3 év eltelt. A hároméves időtartam számítása során a jogerős határozattal korábban megállapított ugyanolyan mulasztást kell alapul venni, ismétlődés időpontjának a mulasztás feltárása, azaz a mulasztásról való tudomásszerzés időpontja az irányadó. A mulasztásról való tudomásszerzésen az ellenőrzés kezdő időpontja értendő.

Jóllehet, az Art. nem teszi kötelezővé az intézkedés alkalmazását, azonban annak alkalmazástól az adóhatóság csak kivételes méltánylást érdemlő esetben tekinthet el.

d) Mérlegelhető körülmények pl.:

Az adózó javára:

- ha hitelt érdemlően bizonyítható, hogy az adózó, illetve a nála foglalkoztatott alkalmazottja a nyugtát kiállította (a vásárlás adatait a pénztárgépbe beütötte; rögzítette és kinyomtatta) de a vevőnek azt nem adta át (pl.: a pénztárgép szalagjáról az egyes nyugták nincsenek leszakítva, de a vásárlások pontosan rögzítve vannak);
- adózó által előterjesztett, a pénztárgéppel történő nyugtaadási kötelezettség alóli felmentési kérelem elbírálása folyamatban van.

Az adózó terhére:

- a kötelezettségét az adózó már korábban is elmulasztotta;
- a pénztárgép használatára köteles vállalkozás egyáltalán nem rendelkezik pénztárgéppel, vagy egyéb vállalkozás egyáltalán nem rendelkezik a kötelezettség teljesítésére alkalmas eszközzel (pl.: pénztárgéppel, vagy nyugtatómbbel), ebben az esetben a mulasztási bírságot a bírsághatár felső összegében indokolt kiszabni, mivel az adózó a jogszabályban előírt kötelezettségét egyáltalán nem tudja teljesíteni;
- folyamatos nyitva tartás mellett csak alkalmanként állít ki nyugtát.

16. Alkalmazott, képviselő vagy az értékesítésben közreműködő magánszemély, illetve ezek közvetlen vezetőjének bírságolása [Art. 172. § (3) bekezdés]

a) Az Art. 172. § (2) bekezdés első mondatában foglaltakon túl, számla egyszerűsített számla, nyugtakibocsátási kötelezettség elmulasztásáért *az adózó mellett*, annak alkalmazottja, képviselője, vagy az a magánszemély is, aki az

értékesítésben közreműködik, 10 ezer forinttól 50 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható.

Ezen tényállás alapján kiszabható mulasztási bírság a számla, egyszerűsített számla, nyugtakibocsátás szabályainak megsértése esetén az adózóra kiszabható mulasztási bírság mellett alkalmazható, az adózóra kiszabott bírság nagyságát az alkalmazottra kiszabott bírság nagysága nem befolyásolja. Az adózó bírságolása és az alkalmazott bírságolása egyidejűleg, egymástól függetlenül történik, a mulasztás alkalmazottra hárításával az adózó nem bújhat ki az őt sújtandó magasabb bírságösszeg megfizetése alól.

Ha a jogsértést az adózó alkalmazottja követi el, minden esetben alkalmazandó a szankció, kivéve például, ha az adózó a kötelezettség teljesítésének feltételeit nem biztosítja (pl. nincs pénztárgépe).

Alkalmazott bírságolására csak számla- vagy nyugtaadás elmulasztása miatt van lehetőség, számla- vagy nyugta nem a tényleges ellenértékről történő kiállítása esetén azonban alkalmazott nem szankcionálható.

b) Az alkalmazottak bírságolása során az adóhatóságnak az ellenőrzésről egy jegyzőkönyvet kell készíteni, melyből egy példányt az adózónak, egyet az alkalmazottnak kell átadni. A jegyzőkönyvet a mulasztást elkövető (jelen lévő) alkalmazottnak alá kell írnia, valamint, ha jelen van az adózónak is. Amennyiben nincs jelen az adózó, részére postai úton kell kézbesíteni a jegyzőkönyvet. Ha a mulasztást elkövető alkalmazott a jegyzőkönyv átvételét megtagadja, akkor számára is postai úton kell azt kézbesíteni. A jegyzőkönyv alapján – tekintve, hogy a bírságolandók személye különbözik – két határozatot kell hozni, egyet az adózó részére és egyet az alkalmazott részére.

Abban az esetben, ha az adózó és az alkalmazott illetékessége eltér egymástól, az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyvet az eljáró adóhatóság az alkalmazott illetékessége szerinti regionális igazgatósághoz küldi meg, az e pontban meghatározott mulasztás alapján kiszabásra kerülő határozat meghozatala végett.

c) Az adózó alkalmazottjának, képviselőjének, valamint az értékesítésben közreműködő magánszemélynek a közvetlen vezetője az e pontban foglalt tényállás megvalósulása esetén 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható. Ha tehát az adózó alkalmazottja, képviselője vagy az értékesítésben közreműködő magánszemély követi el a jogsértést, az alkalmazott, képviselő, közreműködő magánszemély közvetlen vezetője is bírságolható. Az adóhatóság az adózó ellenőrzéséről készült jegyzőkönyvben rögzíti – hasonlóan a b) pontban foglaltakhoz – a közvetlen vezető bírságolására vonatkozó tényeket is. Egyebekben a b) pontban foglaltak az irányadók.

17. Be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatása [Art. 172. § (2) bekezdés]

- a) Az Art. ezen rendelkezése alapján, ha az adózó be nem jelentett alkalmazottat foglalkoztat vagy foglalkoztatott 1 millió forintig terjedő mulasztási bírsággal kell sújtani. E tényállás alapján mulasztási bírság kiszabása minden esetben kötelező. Az Art. 172. § (21) bekezdése azzal a korlátozással alkalmazható, hogy mulasztási bírság mellőzésének nincs helye.
- b) Az Art. 178. § 8. pontja szerint be nem jelentett alkalmazottnak minősül az adózó gazdasági tevékenységében személyesen közreműködő magánszemély, akire vonatkozóan a munkáltató, illetve kifizető az e törvényben meghatározott bejelentési kötelezettségének nem tett eleget, illetve a munkáltató, kifizető nem tudja bizonyítani, hogy a tevékenységében közreműködő jogviszonya kívül esik a bejelentési kötelezettségen.

- c) Az Art. 174. § (1) bekezdése a) pontja alapján, ha az adózó be nem jelentett alkalmazottat foglalkoztat vagy foglalkoztatott, az adóhatóság az adózó terhére mulasztási bírság kiszabása mellett intézkedést is alkalmazhat.

Ez alapján az adóhatóság a tevékenység célját szolgáló helyiséget lezárhatja, illetőleg a tevékenység gyakorlását felfüggesztheti. A mulasztás első észlelésekor 12 nyitvatartási napra zárhatja le az üzletet (függesztheti fel a tevékenységet) az adóhatóság, a második alkalommal 30, minden további alkalommal 60 nyitvatartási nap az üzletlezárás (tevékenység felfüggesztés) időtartama.

Nem alkalmazhatók az ismétlődésre vonatkozó rendelkezések, ha két egymást követő mulasztás között 3 év eltelt. A hároméves időtartam számítása során a jogerős határozattal korábban megállapított ugyanolyan mulasztást kell alapul venni, ismétlődés időpontjának a mulasztás feltárása, azaz a mulasztásról való tudomásszerzés időpontja az irányadó. A mulasztásról való tudomásszerzésen az ellenőrzés kezdő időpontját kell érteni.

Jóllehet, az Art. nem teszi kötelezővé az intézkedés alkalmazását, azonban annak alkalmazásától csak kivételes méltánylást érdemlő esetben lehet eltekinteni. (Pl: ha az adózó csupán a foglalkoztatott bejelentésével kapcsolatos adminisztrációs kötelezettségét mulasztja el, azonban a foglalkoztatott után a közterheket megfizette.)

A fokozatosság elvét szem előtt tartva ilyen esetben az ismételten kiszabott bírság mellett alkalmazott üzletlezárásnál 12 nap a lezárás időtartama. A 30 napra történő lezárás csak akkor lehetséges, ha ugyanazon mulasztások között három év nem telt el és egy alkalommal az adóhatóság alkalmazott üzletlezárás

(tevékenység felfüggesztés) intézkedést. Ezt követő minden további mulasztás esetén mulasztási bírság kiszabása mellett az üzletlezárás, illetve a tevékenység felfüggesztésének időtartama 60 nyitvatartási nap.

18. Hibás bevallás [Art. 172. § (10) bekezdés]

a) Az adózó a hibásan benyújtott bevallás miatt mulasztási bírsággal sújtható. Az Art. 178. § 12. pontja szerint hibásnak az a bevallás tekinthető, amelynél az Art. 34. § szerinti kijavításnak van helye, vagy a bevallás adóhiányt nem eredményező hiányosságát az adóhatóság tárja fel.

b) Abban az esetben, ha az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó által késedelmesen benyújtott bevallás hibás, úgy az Art 172. § (10) bekezdése értelmében az adózó csak a késelelemért szankcionálható.

c) A b) pontban foglaltaktól eltérően amennyiben a hibás és késedelmes adóbevallást adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő ellenjegyezte, úgy a bevallás késedelme miatt az adózó, a hibás bevallás miatt az Art. 31. § (14) bekezdése alapján az ellenjegyző adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő terhére lehet bírságot megállapítani. A mulasztási bírság mértéke az adózóra irányadó bírságmértékhez igazodik.

Amennyiben az adóhatóság feltárja, hogy az adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő által ellenjegyzett több bevallás is hibás, a bevallásokhoz kapcsolódóan külön-külön az adótanácsadó illetékessége szerinti adóhatóság hozza meg a mulasztási bírság kiszabásáról rendelkező határozatokat. Ilyenkor a javasolt bírságmérték a törvényi maximum.

Amennyiben a késedelmesen benyújtott hibás bevallást az adózónak az Art. 7. § (3) bekezdése szerinti állandó képviselője írta alá, úgy a jogkövetkezményeket – a következőkben foglalt eltérésekkel – az állandó meghatalmazottnak kell viselnie. Amennyiben az adózó képviseletét ugyanazon bejelentett kötelezettség tekintetében több állandó meghatalmazott, megbízott látja el, a mulasztási bírság megállapítása során az adóhatóság a III/9. pontban foglaltak szerint jár el. Ha az adózó állandó képviselője olyan gazdasági társaság alkalmazottja, tagja, amely számviteli, könyvviteli szolgáltatásra vagy adótanácsadásra jogosult, a mulasztási bírságot a gazdasági társasággal szemben kell megállapítani.

Amennyiben a késelelem oka, hogy az adózó a bevalláshoz szükséges iratokat, adatokat nem bocsátja időben az állandó képviselő rendelkezésére, kimentésnek, igazolási kérelemnek van helye. Abban az esetben, ha az iratok, adatok hiánya miatt az állandó képviselő "nullás" bevallást ad be, úgy az időszak tényleges

kötelezettségének megállapításakor önellenőrzést kell beadni, az önellenőrzési pótlék pedig nem az állandó képviselőt, hanem az adózót terheli, késedelmes benyújtás miatt pedig mulasztási bírság kiszabására nem kerül sor.

Mentesül a mulasztási bírság alól az adózó állandó meghatalmazottja, megbízottja minden további olyan esetben, ha bizonyítja, hogy a bevallása, adatszolgáltatása tartalma az ő érdekkörén kívül eső egyéb okból hibás.

d) Az Art. 172. § (4) bekezdés alapján amennyiben a munkáltató, illetőleg a kifizető a magánszemélynek juttatott adó- és járulékköteles kifizetésről teljesítendő bevallásában hiányos, illetve valótlan adatokat közöl, a kiszabható mulasztási bírság felső határa a bevallással érintett magánszemélyek számának és a bírság adózóra egyébként vonatkozó, törvényben rögzített legmagasabb értékének szorzata. A szankciót az Art. 31. § (2) bekezdése szerinti bevallás benyújtására 2006. áprilisától kötelezett, illetve az azt választó adózók tekintetében 2006. október 1-től, más adózók vonatkozásában 2007. július 1-jétől lehet kiszabni.

e) Mérlegelhető körülmények pl.:

Adózó javára:

- a hiba az adó, költségvetési támogatás összegében különbözetre nem vezetett.

Adózó terhére:

- a bevallás javítása során az adózó együttműködési kötelezettségét többszöri felszólításra (sem) teljesítette.

19. Egyéb kötelezettség megszegése [Art. 172. § (15) bekezdése]

A jelen jogszabályhely alapján kiszabható mulasztási bírság alkalmazásának feltétele a mulasztás ténye mellett az is, hogy az adózó olyan kötelezettségét szegje meg, amelyet az Art., adótörvény, illetőleg e törvények felhatalmazásán alapuló más jogszabály állapít meg és annak megszegése nem valósít meg olyan tényállást, amely az Art. 172. § (1)-(14), (16)-(19) bekezdései alapján szankcionálható.

Így pl.:

- Az Art. 27. § (1) bekezdése alapján amennyiben a munkáltató nem vállalja az olyan magánszemély adójának megállapítását, aki a személyi jövedelemadóról szóló törvényben meghatározott feltételek alapján nincs

kizárva az egyszerűsített bevallás választásának lehetőségéből, a munkáltató köteles tájékoztatni a magánszemélyt az egyszerűsített bevallás választásának lehetőségéről. Amennyiben tehát a munkáltató nem vállalja a munkáltatói adómegállapítást, nem terheli más adómegállapítási mód vonatkozásában közvetlen közreműködési kötelezettség, helyette csupán tájékoztatási kötelezettsége van a magánszemély vonatkozásában egy új – az adatszolgáltatáson alapuló adóhatósági adómegállapítást felváltó – bevallási lehetőség választására vonatkozóan.

A munkáltató, fenti kötelezettségének elmulasztása miatt e pont alapján sújtható mulasztási bírsággal.

- A számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról szóló 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet 4. §-a szerint a pénztárgép, taxaméter beszerelését, programozását, javítását, szervizelését, plombálását csak a forgalmazó által megbízott, az APEH által erre feljogosított és plombanyomóval ellátott szerviz végezheti. Amennyiben a szerviz a javítási, nyilvántartási, adatszolgáltatási kötelezettségét nem a hatályos jogszabályoknak megfelelően teljesíti, akkor a területileg illetékes állami adóhatóság mulasztási bírságot szabhat ki, ismétlődés vagy súlyosabb kötelezettségszegés esetén pedig az APEH elnöke jogosult visszavonni a szervizelési jogot.

20. Az elismert munkavállalói értékpapír-juttatási program keretében szerzett jövedelemre vonatkozó adatszolgáltatási, tájékoztatási kötelezettség megszegése [Szja törvény 77/C. § (16) bekezdés]

Az Szja törvény a program szervezője és a letét kezelő számára adatszolgáltatási, tájékoztatási kötelezettséget ír elő, mely kötelezettségek megszegése esetén a szervező, illetőleg a letétkezelő terhére az adóhatóság 500 000 forintig terjedő mulasztási bírságot szabhat ki.

21. A szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettség megsértése [Art. 172. § (16) bekezdése]

a) A szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségeket a 22/2009. (X. 16.) PM rendelet szabályozza. Amennyiben az állami adóhatóság azt állapítja meg, hogy az adózó ezen nyilvántartási kötelezettségét, illetve ezen nyilvántartással összefüggő iratmegőrzési kötelezettségét megsérti, úgy az Art. 172. § (16) bekezdése alapján az adózó 2 millió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható. A mulasztási bírságot az

ellenőrzéssel érintett nyilvántartásonként, szerződésenként kell kiszabni (kivételt képeznek ez alól az összevont nyilvántartások).

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

- b) Az e pont alapján történő bírságkiszabás során – tekintve, hogy nyilvántartásonként történik a bírság kiszabása és az Art. nem ír elő felső határt a többszörös mulasztás esetén kiszabható bírság együttes összegére vonatkozóan – az adóhatóság a bírságösszegeket minden esetben differenciáltan, az egyes nyilvántartási hibák, hiányosságok súlyához mérten állapítja meg úgy, hogy a kiszabott bírság összességében is megfeleljen az arányosság követelményének.
- c) Mérlegelhető körülmények, pl.:

Az adózó terhére:

- a nyilvántartások vezetését teljesen elmulasztja;
- a nyilvántartások vezetése olyan mértékben hiányos, hogy a szokásos piaci ár megállapítása azokból nem lehetséges.

Az adózó javára:

- a nyilvántartások hiányos vagy az előírásoktól eltérő módon való vezetése, olyan apróbb hiányosságok, melyek a szokásos piaci ár megállapítását nem gátolják;
- az adózó a nyilvántartási kötelezettségét jogszabályoknak megfelelő tartalommal elkészítette ugyan, de nem tartotta be a Tao. tv. 18. § (5) bekezdésében számára előírt határidőt (azaz a bevallás benyújtásáig nem készült el a nyilvántartás).

B) Százalékos mértékkel meghatározott mulasztási bírságok

1. Társasági adó előleg, különadó előleg, a hitelintézetek és pénzügyi vállalkozások járadékelőlege, az egyszerűsített vállalkozói adóelőleg, valamint az energiaellátók jövedelemadója kiegészítési kötelezettség elmulasztása [Art. 172. § (12) bekezdés, a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Tao tv.) 26. § (10) bekezdés, az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékról szóló 2006. évi LIX. törvény (Kjtv.) 6. § (3) bekezdés, az egyszerűsített vállalkozói adóról szóló 2002. évi XLIII. törvény (Eva tv.) 12. § (4) bekezdés, a távhőszolgáltatás versenyképesebbé tételéről szóló 2008. évi LXVII. törvény (Tvt.) 8. § (2) bekezdése]

a) Amennyiben a társasági adó, társas vállalkozások különadója, a hitelintézetek és pénzügyi vállalkozások járadéka, az egyszerűsített vállalkozói adóelőleg, valamint az energiaellátók jövedelemadójának kiegészítésére (feltöltés) kötelezett adózó az adóévi várható adó összegét esedékességig nem fizette meg legalább 90 százalékos mértékben, úgy az adóhatóság bírságot állapít meg a terhére.

b) A bírság alapja a befizetett előleg és az adó 90 százalékanak különbözete, melynek meghatározása során figyelemmel kell lenni az adózó által a feltöltésre előírt határidőig megfizetett előleg összegére is. A bírságalap meghatározása során az adóév végéig, de a feltöltési kötelezettség esedékességét követően megfizetett előleget figyelmen kívül kell hagyni, azonban ez a körülmény a bírság mértékének meghatározása során adózó javára értékelhető. A bírság mértéke a bírságalap 20 százalékáig terjedhet. Tekintettel arra, hogy az energiaellátók jövedelemadója vonatkozásában a törvény nem előlegfizetési kötelezettségként nevesíti a fizetési kötelezettséget, e vonatkozásban jelen pont alkalmazásában megfizetett előleg alatt értelemszerűen az adóév utolsó hónapjának 20. napjáig a feltöltési kötelezettség teljesítése alkalmával ténylegesen megfizetett összeget kell érteni.

c) A feltöltési kötelezettséget társasági adó esetén az adózónak az Art. 2. számú melléklet I./Határidők/3./A/b) pontja alapján, az adóév december 20-ig, a naptári évtől eltérő üzleti évet választó adózónak az Art. 6. számú melléklet 2. b) pontja értelmében az üzleti év (adóév) utolsó hónapjának 20-ig kell teljesítenie. A társas vállalkozások különadója és a hitelintézetek és pénzügyi vállalkozások járadéka feltöltési kötelezettséget a Kjtv. 6. § (3) bekezdése alapján az adóév utolsó hónapjának 20. napjáig kell teljesíteni. Az Eva tv. 12. § (4) bekezdése értelmében

az egyszerűsített vállalkozói adó alanya az adóelőleg kiegészítési kötelezettségének az adóév december 20. napjáig köteles eleget tenni. A Tvt. 8. § (2) bekezdése alapján az energiaellátók jövedelemadójának alanya az adóév utolsó hónapjának 20. napjáig vallja be és fizeti meg a várható jövedelemadó 90 százalékát.

d) Mérlegelhető körülmények pl.:

Adózó javára:

- az adózó feltöltési kötelezettsége teljesítésének néhány napos késedelmé;
- a mulasztási bírság alapja a tényleges kötelezettséghez viszonyítva elenyésző összegű (az, hogy a mulasztási bírság alapja a tényleges kötelezettséghez képest elenyésző összegű-e, mindig az adott eset tükrében ítélt meg);
- téves adószámra utalás esetén (vagyis abban az esetben, ha mulasztási bírság kiszabását követően kiderül, hogy az adózó bankszámláját vezető pénzügyintézet - tévesen - egy másik adózó adószámára utalta át a feltöltési kötelezettség fedezetéül szolgáló összeget) tekintettel arra, hogy a pénzösszeg ebben az esetben az adóhatóság rendelkezésére állt;
- az adózó kötelezettségcsökkenést eredményező önellenőrzést nyújt be, csökkentve ezzel a várható fizetendő adó összegét, és valószínűsíthető, hogy az első bevallás alkalmával bevallott adó összege elírás következménye (pl. a társas vállalkozás a kötelezettségét tévedésből nem ezer forintos, hanem forintos alapon vallja be).

Adózó terhére:

- előfordult, hogy az adózó korábban sem tett eleget feltöltési kötelezettségének.

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

f) Figyelemmel a közteherviselés rendszerének átalakítását célzó törvénymódosításokról szóló 2009. évi LXXVII. törvény 189. §-ában foglaltakra, jelen pont alapján különadó-előleg feltöltési kötelezettség elmulasztása miatt bírság kiszabására csak a 2010. január 1-je előtti időszakra vonatkozóan van lehetősége az adóhatóságnak, ugyanis ettől az időponttól hatályát veszti az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékról szóló 2006. évi LIX. törvény különadóra és különadó-előlegre vonatkozó rendelkezései.

2. Alaptalan adóelőleg mérséklés [Art. 172. § (13) bekezdése]

a) Amennyiben az adózót az előző időszak adatai alapján kiszámítandó előlegfizetési kötelezettség terheli, és számításai szerint adója nem éri el az előző időszak adatai alapján fizetendő adóelőleg összegét, úgy kérheti az adóhatóságtól az adóelőleg módosítását.

Az alaptalan kérelem mulasztási bírságot eredményezhet, vagyis, ha utóbb kiderül, hogy a kérelem alaptalan volt, mert az adózó tényleges kötelezettsége magasabb volt, mint a kérelemben részletezett számítás szerinti kötelezettsége, úgy az adózót az adóhatóság az Art. 172. § (13) bekezdése alapján mulasztási bírsággal sújtja.

b) A bírság alapja az előző időszak adatai alapján előírt (bevallott) adóelőleg és a mérsékelt adóelőleg különbözete, mértéke 20 százalékáig terjedhet.

c) Mérlegelhető körülmények pl.:

Adózó javára:

- adózó magasabb adófizetési kötelezettségét a kérelem benyújtásakor előre nem látható ok eredményezte.

3. Adólevonási kötelezettség elmulasztása [Art. 172. § (14) bekezdése]

a) Abban az esetben, ha a kifizető az adólevonási kötelezettségét részben vagy egészben elmulasztotta, vagy a megállapított és levont adót nem fizette meg, úgy terhére az adóhatóság mulasztási bírságot szab ki. A mulasztási bírság kiszabása nem érinti az adózó késedelmi pótlék fizetési kötelezettségét, illetőleg az Art. 170. § (6) bekezdése alapján a munkáltató/kifizető terhére adóbírság is megállapítható.

b) A bírság alapja a levonni illetőleg megfizetni elmulasztott adó összege, mértéke 50 százalékig terjedhet.

c) Az Art. 172. § (14) bekezdése alapján a "kifizető" szankcionálható. Az Art. értelmező rendelkezéseiből következően a kifizető fogalmába (mint többen a kevesebb) a munkáltató is beleértendő.

d) Tekintettel arra, hogy az adóelőlegre is az adóra vonatkozó szabályokat kell alkalmazni, a szankció az adóelőlegek tekintetében is kiszabható.

e) Mérlegelhető körülmények pl.:

Adózó javára:

- a levonni elmulasztott összeg a teljes kötelezettséghez képest nem számottevő (az, hogy a levonni elmulasztott összeg a teljes fizetési kötelezettséghez képest nem számottevő, az adott eset körülményeinek tükrében ítélandó meg).

Adózó terhére:

- az adózó több személy tekintetében mulasztotta el a levonási kötelezettségét.

4. Eljárási illetékfizetési kötelezettség felhívás ellenére nem, vagy nem megfelelő mértékű teljesítése vagy késedelmes teljesítése [Art. 172. § (11) bekezdés]

a) Az adózót az eljárás kezdeményezésekor eljárási illetékfizetési kötelezettség terheli. Ha ilyen irányú kötelezettségét az állami adóhatóság felhívása ellenére egyáltalán nem vagy nem teljes mértékben vagy nem a megszabott határidőben teljesíti, terhére mulasztási bírság szabható ki. A bírság mértéke maximum a meg nem fizetett illeték 100 százalékáig terjedhet, de legfeljebb 100 ezer forint lehet.

Az államigazgatási eljárási illeték megfizetésének szabályairól az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 73. §-a rendelkezik. Az állami adóhatóságnál indított eljárás illetékét az eljárás megindítását megelőzően kell megfizetni. Az esedékességkor meg nem fizetett eljárási illeték és a mulasztási bírság összegét az állami adóhatóság határozatban közli az ügyféllel, azzal, hogy az eljárási illetéket a határozat kézhezvételétől számított 8 napon belül az állami adóhatóság illetékbeszedési számlájára mulasztási bírság nélkül fizetheti meg. Az így meg nem fizetett illetéket és a mulasztási bírságot az állami adóhatóság hajtja be.

Az eljárási illeték megfizetésének és a megfizetés ellenőrzésének részletes szabályait a 44/2004. (XII. 20.) PM rendelet tartalmazza.

b) Abban az esetben, ha az adózó eljárási illetékfizetési kötelezettségét a mulasztási bírságot kiszabó határozat kézhezvételét követő 8 napon túl ugyan, de azt kevéssel túllépve (pl.: a 9. vagy 10. napon) teljesítette vagy az eljárási illeték túlnyomó részét határidőben teljesítette, és az adózó erre vonatkozóan fellebbezést nyújtott be, az eset összes körülményeinek figyelembe vételével indokolt lehet a mulasztási bírság összegének a Ket. 103. § (2) bekezdés alapján a határozat utólagos módosításával történő csökkentése, tekintve, hogy a mulasztási bírság kiszabásakor ezek a körülmények az adóhatóság előtt még nem ismertek.

c) A mulasztási bírság kiszabása során mérlegelhető körülmények, pl.:

Az adózó javára:

- eljárási illetékfizetési kötelezettség elmulasztása miatt az adózóra korábban nem szabtak ki mulasztási bírságot, eljárási illetékfizetési kötelezettségének korábban mindig eleget tett;
- az eljárási illetéket a törvényi határidőn belül részben megfizette (pl.: ha az ügyfél 200 ezer forint összegű eljárási illeték megfizetésére köteles, de abból határidőn belül csak 150 ezer forintot fizet be. Ezt az esetet nem lehet azonosan mérlegelni azzal az esettel, amikor például 50 ezer forint eljárási illeték megfizetésére kötelezett ügyfél egyáltalán nem teljesít);
- ha nem határozható meg egyértelműen, hogy az első fokú hatóság határozata elleni fellebbezés eljárási illetéke tételes vagy értékhez igazodó;
- magánszemély részére történik az eljárási illeték kiszabása.

Az adózó terhére:

- korábban is előfordult, hogy nem tett eleget eljárási illetékfizetési kötelezettségének;
- az eljárási illetékfizetési kötelezettségét egyáltalán nem teljesítette;
- megfizetni elmulasztott fellebbezési illeték nagysága (mivel a kiszabható mulasztási bírság összege maximum 100 ezer forint lehet, így nem minősülhet azonosnak, ha az adózó pl.: 500 ezer forint összegű maximálisan megállapítható eljárási illetéket nem fizet meg, vagy 100 ezer forint illetékfizetési kötelezettséget mulaszt el, hiszen mindkét mulasztás esetén maximum 100 ezer forint a kiszabható bírság, a két eset azonban mégsem tekinthető azonos súlyúnak.);
- nem magánszemély részére történik az eljárási illeték kiszabása.

5. A közbeszerzések megvalósítása érdekében megkötött szerződésekhez kapcsolódó, az Art. 36/A. § (2) bekezdés szerinti tájékoztatási kötelezettségének megsértése [Art. 172. § (17) bekezdés]

Az Art. 172. § (17) bekezdése szerint az adózó a közbeszerzés megvalósítása érdekében megkötött szerződésekhez kapcsolódó, az Art. 36/A. § (2) bekezdés szerinti tájékoztatási kötelezettségének megsértése esetén, kifizetésenként a kifizetés összegének 20%-áig terjedő mulasztási bírsággal sújtható.

Az Art. 172. § (17) bekezdése által szankcionálni rendelt tájékoztatási kötelezettséget az Art. 36/A. §-a szabályozza részletesen. E szerint a közbeszerzések teljesítéséhez kapcsolódóan a közbeszerzésekről szóló törvény (a

továbbiakban: Kbt.) szerinti nyertes ajánlattevő és a Kbt. szerinti alvállalkozók közötti szerződések, valamint minden további, a polgári jog szerinti alvállalkozók között megkötött vállalkozási szerződések alapján történő, a havonta nettó módon számított 200 000 forintot meghaladó kifizetésnél a kifizetést teljesítő az igénybe vett alvállalkozónak a teljesítésért - visszatartási kötelezettség nélkül - abban az esetben fizethet, ha

a) az alvállalkozó bemutat, átad vagy megküld a tényleges kifizetés időpontjától számított 30 napnál nem régebbi nemlegesnek minősülő együttes adóigazolást, vagy

b) az alvállalkozó a kifizetés időpontjában szerepel a köztartozásmentes adózói adatbázisban.

(Kifizetést teljesítőnek minősül az ajánlattevő, a Kbt. szerinti alvállalkozó, valamint a polgári jog szerinti alvállalkozó.)

Ha az alvállalkozó a kifizetést teljesítőnek köztartozást mutató együttes adóigazolást ad át, mutat be vagy küld meg, illetve, ha együttes adóigazolást nem ad át, nem mutat be vagy nem küld meg, továbbá, ha az alvállalkozó nem szerepel a köztartozásmentes adózói adatbázisban, a kifizetést teljesítő a köztartozás erejéig visszatartja a kifizetést.

Amennyiben az együttes igazolás köztartozást mutat és a kifizetés kötelezettje ennek ellenére elmulasztja a visszatartást, a kifizetés erejéig egyetemlegesen felel az alvállalkozót a kifizetés időpontjában terhelő köztartozásért. Az együttes adóigazolás a kiállításától számított 30 napig érvényes, mely idő alatt több kifizetés teljesítésénél is felhasználható. A visszatartási kötelezettség az általános forgalmi adóra nem terjed ki. Nem keletkezik a kifizetést teljesítőnek visszatartási kötelezettsége és egyetemleges felelőssége, ha az Art. 36/A. § (2) bekezdés szerinti tájékoztatást mint alvállalkozó nem kapta meg.

A közbeszerzések teljesítéséhez kapcsolódóan megkötött mindegyik szerződés esetén a kifizetést teljesítő ugyanis a szerződésben írásban tájékoztatja az alvállalkozót arról, hogy a szerződés és ennek teljesítése esetén a kifizetés e rendelkezés hatálya alá esik.

Tájékoztatási kötelezettség terheli az ajánlatkérőt és a nyertes ajánlattevőket is az Art. 36/A. § (6) bekezdése alapján. Ennek a tájékoztatási kötelezettségnek a megsértése esetén sújtható mulasztási bírsággal a kifizetést teljesítő. A tájékoztatási kötelezettség megsértéséért fennálló felelősség nem csak a Kbt.-ben nevesített ajánlattevőt és a vele közvetlenül kapcsolatban lévő alvállalkozót, hanem az alvállalkozói lánc valamennyi alacsonyabb szintjén lévő alvállalkozót terheli, aki közpénzből végez kifizetést. Éppen amiatt válik indokolttá a tájékoztatási kötelezettség megsértésének a bírságolása, hogy biztosított legyen az a tájékoztatás, mely szerint az alvállalkozó részére a kifizetés közbeszerzési eljáráshoz

kapcsolódóan közpénzből történik, valamint kötelező számára nemlegesnek minősülő együttes adóigazolás adóhatóságtól történő igénylése és annak a kifizetést teljesítő/ajánlattevő részére való bemutatása, kivéve, ha a kifizetés időpontjában szerepel a köztartozásmentes adózói adatbázisban. Ha bármely kötelezett nem tesz eleget tájékoztatási kötelezettségének, akkor a vállalkozói láncban alatta álló alvállalkozóknak nem keletkezik (nem keletkezhetsz) sem visszatartási kötelezettsége, sem egyetemleges felelőssége.

Az Art. 36/A. §-a a Magyar Köztársaság 2009. évi költségvetését megalapozó egyes törvények módosításáról szóló 2008. évi LXXXII. törvény 29. § (4) bekezdésében foglaltak alapján 2008. december 10-én lépett hatályba, rendelkezéseit azonban a 32. § (5) bekezdésében foglaltaknak megfelelően 2009. február 15-étől teljesített kifizetésekre kell alkalmazni. A 2009. február 15. napját megelőzően megkötött szerződések esetén a vállalkozó tájékoztatási kötelezettségét írásban, a szerződés módosítása nélkül is teljesítheti. Ez azt jelenti, hogy a tájékoztatási kötelezettséget legkésőbb a 2009. február 15-étől teljesített kifizetés napján teljesíteni kell, azaz e törvényhely alapján akkor kerülhet sor bírságotra, ha 2009. február 15. napján vagy azt követően teljesített kifizetést megelőzően a kifizetést teljesítő nem tett eleget tájékoztatási kötelezettségének.

6. Számlatartási kötelezettség elmulasztása [Art. 172. § (18) bekezdés]

Ha jogszabály számlatartási kötelezettséget ír elő, e kötelezettség megsértése esetén az adóhatóság a vevő, illetve a szolgáltatás igénybevevője terhére az áru valamint az igénybevett szolgáltatás forgalmi értékének 20 százalékáig terjedő összegű mulasztási bírságot szabhat ki. Pl: ilyen kötelezettséget ír elő az Eva. tv. 4. § (6) bekezdése, mely szerint az adózónak a beszerzésekről kapott bizonylatot is meg kell őriznie.

7. Igazolatlan eredetű áru forgalmazása [Art. 172. § (19) bekezdés]

a) Ha az adózó igazolatlan eredetű árut forgalmaz, terhére az adóhatóság az áru forgalmi értékének 40 százalékával megegyező összegű, de legalább 10 ezer forint mulasztási bírságot szab ki. Ez azt jelenti, hogy itt nem keretjelleggel meghatározott a mulasztási bírság mértéke, azaz e tényállás megvalósulása esetén az adóhatóságnak a mulasztási bírság mértékének megállapítását illetően nincs mérlegelési lehetősége, a 40 százalékos mérték alkalmazása kötelező.

Az igazolatlan eredetű áru forgalmi értékét, a helyszínen talált körülményekből és az adózó nyilatkozata alapján kell megállapítani.

E rendelkezést 2009. február 1-jén folyamatban lévő ügyekben is alkalmazni kell, azzal, hogy a bírságot a 2008. évi LXXXI. törvény 267. § (2) bekezdésében foglaltakra figyelemmel kell kiszabni. Ez azt jelenti, hogy minden olyan esetben alkalmazni kell az új rendelkezést, amikor a 40 százalékos mértékkel kiszabott bírságösszeg 1 millió forint alatti.

b) Igazolatlan eredetű árunak minősül az Art. 178. § 13. pontja szerint mindazon áru, anyag, amelyről az adózó az ellenőrzés időpontjában hiteles bizonylattal vagy bizonylat kiállításának alapjául szolgáló okirattal nem rendelkezik.

Az Art. 172. § (19) bekezdés alapján azonban csak abban az esetben lehet kiszabni mulasztási bírságot, ha az adózó az áru eredetét az adóhatóság felhívásától számított 3 munkanapon belül nem tudja hitelt érdemlően igazolni.

Amennyiben az adózó az ellenőrzés időpontjában az áru eredetét tanúsító bizonylattal vagy annak másolatával nem rendelkezik, de azt a rendelkezésre álló határidőn belül – mely az Art. 47. § (2) bekezdése szerint 3 munkanap – bemutatja, az e pontban foglalt jogkövetkezmény nem alkalmazható, az adózó e pontban foglalt tényállás alapján nem bírságozható. Amennyiben azonban az áru eredetét a jogszabályban meghatározott határidő elteltét követően sem tudja hitelt érdemlően tanúsítani, úgy az Art. 172. § (19) bekezdése alapján kell vele szemben eljárni.

c) Az Art. 174. § (1) bekezdése b) pontja alapján, ha az adózó igazolatlan eredetű árut forgalmaz, az adóhatóság az adózó terhére mulasztási bírság kiszabása mellett intézkedést is alkalmazhat.

Ez alapján az adóhatóság a tevékenység célját szolgáló helyiséget lezárhatja, illetőleg a tevékenység gyakorlását felfüggesztheti. A mulasztás első észlelésekor 12 nyitvatartási napra zárhatja le az üzletet (függesztheti fel a tevékenységet) az adóhatóság, a második alkalommal 30, minden további alkalommal 60 nyitvatartási nap az üzletlezárás (tevékenység felfüggesztés) időtartama.

Nem alkalmazhatók az ismétlődésre vonatkozó rendelkezések, ha két egymást követő mulasztás között 3 év eltelt. A hároméves időtartam számítása során a jogerős határozattal korábban megállapított ugyanolyan mulasztást kell alapul venni, ismétlődés időpontjának a mulasztás feltárása, azaz a mulasztásról való tudomásszerzés időpontja az irányadó. A mulasztásról való tudomásszerzésen az ellenőrzés kezdő időpontját kell érteni.

Jóllehet, az Art. nem teszi kötelezővé az intézkedés alkalmazását, azonban annak alkalmazástól csak kivételes méltánylást érdemlő esetben lehet eltekinteni.

A fokozatosság elvét szem előtt tartva, ilyen esetben az ismételten kiszabott bírság mellett alkalmazott üzletlezárásnál 12 nap a lezárás időtartama. A 30 napra történő lezárás csak akkor lehetséges, ha ugyanazon mulasztások között három év nem telt el és egy alkalommal az adóhatóság alkalmazott üzletlezárás (tevékenység

felfüggesztés) intézkedést. Ezt követő minden további mulasztás esetén mulasztási bírság kiszabása mellett az üzletlezárás, illetve a tevékenység felfüggesztésének időtartama 60 nyitvatartási nap.