

## A MAGYAR KÖZTÁRSASÁG NEVÉBEN !

A Dr. Tatár László ügyvéd (cím) által képviselt **felperes neve** (címe ) alatti gazdasági társaság felperesnek - a (név) jogtanácsos által képviselt **alperes neve** (címe) alperes ellen, mulasztási bírság tárgyában hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indított perében a Baranya Megyei Bíróság meghozta az alábbi

### **í t é l e t e t :**

A bíróság a felperes keresetét **e l u t a s í t j a .**

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 nap alatt 20.000,- (Húszezer) Ft perköltséget, valamint az államnak az Illetékes Állami Adóhatóság felhívására az ott megjelölt módon és számlára 7.000,- (Hétezer) Ft le nem rótt illetéket.

Az ítélet ellen fellebbezésnek helye nincs.

### **I n d o k o l á s :**

A bíróság a közigazgatási iratok tartalma, (név) 1. tanú valamint (név) 2. tanú tanúk vallomása alapján az alábbi tényállást állapította meg:

Az elsőfokú adóhatóság részéről 2008. június 6-án aláírt megbízólevéllel a felperesnél a 2007. évre vonatkozóan az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést rendelték el. A megbízólevél aláírására 2008. július 2. napján került sor a felperesi képviselő részéről. A vizsgálati program szerint az ellenőrzés a következőkre terjed ki:

általános forgalmi adó bejelentése,  
változás bejelentése, törzsadat, valamint általános forgalmi adó vonatkozásában.

általános forgalmi adó megállapítása,  
bizonylatok kiállítására, megőrzésére,  
nyilvántartás vezetése,

adó megfizetésének ellenőrzése,  
az adózó bejelentése, bevallása, adatszolgáltatása, nyilvántartása, bizonylat kiállítására, megőrzésére, könyvvezetésre, a támogatás igénylésre vonatkozó előírások megtartására.

A felperesi képviselő a megbízólevél aláírásával egyidejűleg az elsőfokú adóhatóság rendelkezésére bocsátotta a bejövő és kimenő számlákat, és a stornó számlákat. A fenti számlák fénymásolásra kerültek az adóhatóság által, az adóhatóság kérése ellenére a felperesi képviselő a számlák hitelesítését megtagadta. Az adóhatóság a felperesi képviselőt kétszer hallgatta meg, 2008. július 24-én és július 29-én, melynek során a vállalkozás üzleti partnereiről kértek

nyilatkozatot, illetőleg a vállalkozás partnerei által végzett munkák átadás átvételével, a munkák pénzügyi rendezésével kapcsolatosan kértek felvilágosítást. Ezekon a meghallgatásokon a felperes további iratokat nem csatolt, jelezve, hogy a felperesi Kft. iratőrzési helye Ausztriában van, így az onnan történő iratszállítás nehézkes. Egyben jelezte azt is, hogy legkorábban az iratokat 2008. szeptemberében tudja Magyarországra szállítani, az az adóhatóság által megadott 15 napon belül nem lehetséges.

Az elsőfokú adóhatóság 2008. július 24-én kelt végzésében rögzítette, hogy a felperesi Kft. által a hatóság rendelkezésére bocsátott iratok, nyilvántartások az adókötelezettség pontos megállapításához, ellenőrzéséhez alkalmatlanok, s erre tekintettel az ellenőrzés lefolytatása érdekében engedélyezte, hogy az iratait, nyilvántartásait a jogszabályokban foglalt előírásoknak megfelelően rendezze, pótolja. Egyben felhívta, hogy a hiánypótlás keretében a felperes neve 2007. évre vonatkozó teljes iratanyagának (főkönyvi kivonat, Áfa nyilvántartás, szigorú számadású nyomtatványok nyilvántartása, számlatömbök, pénztárbizonylatok, költség számlák, bankszámla kivonatok, szerződések) eredeti példányait bocsássa a revízió rendelkezésére.

A felperesi képviselő 2008. július 29. napján kelt válaszlevelében visszautasította, hogy a felperesi Kft. iratai hiányosak, rendezetlenek, illetve nyilvántartásai pontatlanok, vagy hiányosak lennének. Egyben jelezte - s utalt arra, hogy már többször tájékoztatta erről az adóhatósági revizorokat - hogy a nyári szabadságolás miatt legkorábban 2008. szeptemberében tudja Magyarországra hozni az iratokat. Kifogásolta, hogy az adóhatóság az egyes adókötelezettségek ellenőrzésére szóló megbízólevél alapján ténylegesen tartalmilag az Áfa bevallás utólagos ellenőrzésére irányuló ellenőrzést folytat. Álláspontja szerint sérti az Art. rendelkezéseit az, hogy formailag egyes adókötelezettségek ellenőrzésére irányuló eljárás keretében tartalmilag az adóbevallás utólagos ellenőrzését végzi az adóhatóság.

Az ezzel kapcsolatosan előterjesztett felperesi panaszt az APEH (név) is elutasította.

Tekintettel arra, hogy a felperesi képviselő az elsőfokú adóhatóság által kért iratokat 2008. szeptemberében sem bocsátotta az adóhatóság rendelkezésére, ezért 2008. október 9. napján kelt (végzés száma) számú végzésével a felperest 100.000,-Ft mulasztási bírsággal sújtotta, egyben 2008. november 3. napjára beidézte, és ismételten felhívta a felperest a 2007. évre vonatkozó gazdasági tevékenységével kapcsolatos teljes iratanyag becsatolására.

A bírságoló végzést az Art. 99. § (1) bekezdésére alapította, és kimondta, hogy az adózó köteles az adóhatósággal az ellenőrzés során együttműködni. Rögzítette, hogy az iratátadási kötelezettséget akkor tekinti teljesítettnek, ha az iratanyag a revízió részére eredetben átadásra kerül.

A felperesi képviselő 2008. november 3-án ismételten meghallgatásra került, melynek során csatolta az elsőfokú adóhatóság részére a 2007. évre vonatkozó kimenő, bejövő és stornó számlákat, a főkönyvi kivonatot, illetve az előtársaság időszakra vonatkozó T-180 bevallás típus bejelentő lap másolatát és a 2006. április, június időszakra vonatkozó Áfa bevallások benyújtását igazoló Ebev nyugtákat és ugyanezen időszakra vonatkozó Áfa bevallás 2008. évben történő pótlását igazoló Ebev nyugtát. A számlákhoz tartozó pénztárbizonylatok bemutatására nem került sor, a felperesi képviselő nyilatkozata szerint azokat nem találták, illetőleg az ügyfelet felhívta, hogy egyáltalán készültek-e ilyen pénztárbizonylatok, s ha igen, akkor bocsássa a felperesi képviselő rendelkezésére. Nem tudott eleget tenni továbbá a szigorú számadású nyomtatványok nyilvántartása bemutatásának sem, mivel ilyen nyilvántartást az ügyfél a felperesi képviselő részére nem adott át, arra nem utalt, hogy ilyen nyilvántartás vezetésére egyébként más okból nem volna köteles. A hitelesítésre vonatkozó adóhatósági felhívást ismételten visszautasította arra hivatkozással, hogy az Art. ilyen előírást nem tartalmaz.

A mulasztási bírság kiszabása ellen a felperes fellebbezést terjesztett elő, mely fellebbezést határozati formában az alperes a 2008. december 16. napján kelt (határozat száma) számmal helybenhagyott azzal, hogy a végzést határozatra változtatta. A határozat indokolásában kiemelte, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 95. § (1) bekezdése értelmében az ellenőrzést az adóhatóság a szükséges iratok, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások, számítások és egyéb tények, adatok, körülmények megvizsgálásával folytatja le. A (2) bekezdés szerint az adózó az iratokat, és az adózással összefüggő elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátja, illetve az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését biztosítja. Utalt az együttműködési kötelezettségre, mely nem merül ki abban, hogy az adózó képviselője megjelenik az adóhatóság hivatalos helyiségében, de az adóhatósággal nem működik együtt, így többek között a kért iratokat nem adja át, azok átvizsgálását nem teszi lehetővé, bizonyos adatokat letakar a bizonylatokon, dokumentumokon, vagy a revízió részére csak az iratok távolról való meg szemlélésére ad csupán lehetőséget, ahogy az a jelen esetben is történt. Kiemelte, hogy az adóhatóság a vizsgálat lefolytatásához felhasználható iratként elsősorban azok eredeti példányát, vagy az azokról készített és hitelesített másolatot fogadhatja el. Így értelemszerű, hogy az adózó, vagy képviselője által az okiratokra vonatkozó szabályok szerint valamely formában nem hitelesített iratokat nem tud a vizsgálata során felhasználni. Álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság jogszerűen és méltányosan járt el akkor, amikor adózó részéről történt mulasztást követően csak 2008. október 9-én szabta ki a mulasztási bírságot, lehetőséget nyújtva hogy adózó szeptember 30-ig postai úton teljesíthesse az iratbenyújtási kötelezettségét.

Kifejtette, hogy az adóhatóság rendelkezésére álló, csak a nyilvántartásban szereplő adatok önmagukban nem elegendőek az ellenőrzés lefolytatására, hanem a felperes neve 2007. évre vonatkozó valamennyi iratanyaga szükséges ahhoz. A másodfokú adóhatóság álláspontja szerint a mulasztás tényét nem menti, hogy az

adózó jogi képviselője 2008. július 29-én jegyzőkönyvben is rögzített arra vonatkozó nyilatkozata, hogy a revízió által bekért iratanyagok az iratörzés bejelentett helyén Ausztriában vannak, nem helytálló az adózó jogi képviselőjének azon kifogása sem, hogy az elsőfokú adóhatóság a fentiekre tekintettel jogszabálysértő hiánypótlási kötelezettséget írt elő az adózónak. Az Art. 47. § (1) és (2) bekezdésében foglaltak szerint a 44. § (1) bekezdésében meghatározott iratokat az ezek vezetésére kötelezett adózó az adóhatósághoz bejelentett helyen köteles őrizni. Az iratokat a könyvelés feldolgozás időtartamára más helyre lehet továbbítani, az adóhatóság felhívására azonban azokat három munkanapon belül be kell mutatni. Az Art. 94. § (3) bekezdése pedig úgy rendelkezik, hogy az adózó az iratokat és az adózással összefüggő elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátja, illetve az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését biztosítja.

A felperes **kereseti kérelmében** az alperesi határozat megváltoztatását, és a terhére megállapított 100.000,-Ft mulasztási bírság törlését kérte. Állította, hogy az iratanyagot teljes körűen az adóhatóság rendelkezésére bocsátotta, e körben hivatkozott (név) revizor nyilatkozatára, aki a fénymásolásakor akként nyilatkozott, hogy a teljes 2007. évi iratanyagot lefénymásolta. Álláspontja szerint az adóhatóság határozatát valótlan tényállásra alapozta, s ezzel megsértette az Art. 97. § (4) bekezdésében rögzített tényállás tisztázási kötelezettségét, a valótlan tényállás pedig nem szolgálhat bírságolás alapjául, ezért a mulasztási bírság megalapozatlan. Vitatta, hogy az ügyfélnek hitelesítési kötelezettsége lenne. Kifogásolta, hogy az adóhatóság olyan kötelezettséget írt elő az adózó számára, amely őt a jogszabály alapján nem terheli, és ezzel durván megsértette az Art. 1. § (5) bekezdésében foglalt alapelvet.

Ugyanígy vitatta az irat beszállítási kötelezettségre vonatkozó alperesi állítást, s állította, hogy az alperes tévesen értelmezi az Art. 95. § (4) bekezdését. Szerinte jogszabálysértő módon várta el az alperes az adózótól az iratok adóhatóság hivatalos helyiségébe történő beszállítását, mert ilyen jogosultságot az Art. egyáltalán nem biztosít az adóhatóság részére, ráadásul a hiánypótlást engedélyező végzésben egy szóval sem szerepel, hogy az adóhatóság hivatalos hivatalos helyiségébe be kell szállítani az adózónak az iratokat. A végzésben annyi szerepel, hogy a hiánypótlás keretében az adózónak az iratokat rendelkezésre kell bocsátania. Az iratok azonban az iratörzés helyén megszakítatlanul rendelkezésre álltak, az adózó azokat ott rendelkezésre bocsátotta. Szerinte az alperes az Art. 47. § (3) bekezdését, az Art. 94. § (3) bekezdésével egybemossa, mivel az Art. 47. § (2) bekezdése szerinti 3 munkanapon belüli iratbemutatói kötelezettség kizárólag arra az esetre vonatkozik, amikor az adóhatóság az iratörzés helyén tart ellenőrzést, s az ellenőrzés időpontjában az iratörzés helyén nem található meg az iratok.

Szerinte az Art. 95. §-a és 47. §-a két teljesen eltérő rendelkezést tartalmaz, a kettő nem ugyanarra vonatkozik. Szerinte teljesen egyértelmű e körben az Art. 99. § (1) bekezdésének rendelkezése, az adózó az ellenőrzés során általánosságban együttműködésre köteles az adóhatósággal, az ellenőrzés feltételeit pedig a

helyszíni ellenőrzés alkalmával köteles biztosítani. Kifogásolta, hogy az ellenőrzés a jogszabályok kijátszásával folyt, hiszen nem egyes adókötelezettségek ellenőrzésére irányuló eljárást folytattak a revizorok, hanem valójában az adóbevallás utólagos ellenőrzését kívánták elvégezni az ügyfélnél, anélkül, hogy az ellenőrzéssel lezárt időszakot teremtené. E körben rámutatott arra, hogy az adóhatóság (név) szemben szintén formálisan egyes adókötelezettség tárgyában indított eljárást, és (név) 3. tanú magánszemélyt tanúként hallgatta meg. Ugyanakkor (név) 3. tanú magánszemély semmilyen szerződéses kapcsolatban nem állt (név)vel, így (név) 3. tanú az Art. 48. § (1) bekezdése értelmében nem lett volna tanúként kihallgatható. Szerint a felperes az együttműködési kötelezettségét nem szegte meg, az adózó saját költségén iratait Magyarországra szállította és a revízió rendelkezésére bocsátotta az elsőfokú adóhatóság hivatali helyiségében a teljes 2007. évi iratanyagot, hozzájárult ahhoz, hogy erről az elsőfokú hatóság másolatot készítsen. Vállalta azt is, hogy ismét Magyarországra szállítja az iratokat. E körben pusztán annyit kért, hogy a hatóság legyen tekintettel arra, hogy az iratokat 2008. szeptembere előtt nem tudja ismét Magyarországra hozni. Az együttműködési kötelezettség nem jelenti azt, hogy az adózónak az adóhatóság minden kívánságát, akár jogellenes kívánságát teljesítenie kell az Art. 99. § (1) bekezdésében előírt együttműködési kötelezettség csakis jogszerűen lefolytatott vizsgálatra vonatkozik.

Mindezekre figyelemmel a mulasztási bírság kiszabásának jogalapját vitatta.

Az alperesi **ellenkérelem** határozati indokait fenntartva a kereset elutasítását indítványozta.

A kereset az alábbiak szerint **a l a p t a l a n**.

Az Art. VII. fejezetének ellenőrzésre vonatkozó szabályai határozzák meg az ellenőrzés célját (Art. 86. § (1) bekezdés), mely szerint az adóhatóság az adóbevétel megrövidítésének, a költségvetési támogatás, adó visszaigénylés jogosulatlan igénybevételének megakadályozása érdekében rendszeresen ellenőrzi az adózókat, és az adózásban résztvevő más személyeket. Az ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének, vagy megsértésének megállapítása.

Az ellenőrzés fajtáit az Art. 87. §-a rögzíti:

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

A 87. § (2) bekezdése kiemeli, hogy az ellenőrzéssel lezárt időszak a bevallás utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés teremt.

Az ellenőrzés lefolytatására vonatkozó előírásokat az Art. 94-96. §-ai rögzítik, a 94. § (1) bekezdése szerint az ellenőrzést a helyszínen, vagy az adóhatóság hivatali helyiségében kell lefolytatni. A (3) bekezdés szerint a hatóság hivatali helyiségében az ellenőrzést hivatali időben kell megtartani. A 95. § (1) bekezdés értelmében az ellenőrzést az adóhatóság az adó a költségvetési támogatás alapjának összegének megállapításához szükséges iratok, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások, ideértve az elektronikus úton tárolt adatokat is, számítások és egyéb tények, adatok, körülmények megvizsgálásával folytatja le. A 95. § (3) bekezdés szerint az adózó az iratokat és az adózással összefüggő elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátja, illetve az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését biztosítja. Az ellenőrzés során az adózó és alkalmazottja az adóhatóság részére az ellenőrzéshez szükséges felvilágosítást megadja. Az adózó olyan nyilvántartás, összesítés elkészítésére nem kötelezhető, amelyet jogszabály nem írt elő.

A fenti jogszabályhelyek összevetéséből az következik, hogy az adóhatóság az ellenőrzését a helyszínen, vagy az adóhatóság hivatali helyiségében folytathatja le. Amennyiben az adóhatóság hivatali helyiségében folytatja le az ellenőrzést, úgy nyilvánvaló, hogy az adózót terheli az iratoknak az adóhatóság rendelkezésére bocsátása. Ez pedig azt jelenti, hogy az adózó az adóhatóság felhívására köteles iratait az adóhatóság hivatali helyiségébe a megadott időpontra beszállítani. Nem ért egyet tehát a megyei bíróság a felperes azon érvelésével, hogy az irat beszállítási kötelezettség ne terhelte volna, az adóhatóság az iratmegőrzési helyszínen kellett volna, hogy ellenőrizze az iratokat. Nem keverendő össze az Art. 47. § (1) bekezdésében szabályozott bizonylat megőrzési kötelezettség az ellenőrzés lefolytatásának helyére vonatkozó Art.-beli rendelkezéssel.

A lefolytatott bizonyítási eljárás egyértelműen bizonyította, hogy a felperes a 2007. évi valamennyi iratanyagát az adóhatóság rendelkezésére nem bocsátotta. A 2008 július 2-án kizárólag a kimenő, bejövő illetőleg sztornó számlák bemutatására került sor, s ezek közül is az alperes a kijövő, illetőleg bejövő számlák fénymásolását tudta elvégezni. Nem került sor a felperesi Kft. további iratanyagainak, így a főkönyvi kivonat, a szigorú számadású bizonylatok nyilvántartása, a pénztárbizonylatok bemutatására. Így jogszerűen hívta fel az adóhatóság a felperest a további iratanyag bemutatására, melynek a meghosszabbított határidő alatt sem tett eleget a felperesi képviselő.

Egyetért a megyei bíróság azzal az alperesi állásponttal is, hogy a kért iratanyagokat át kell adni az adóhatóság revizora részére, s az iratokat nem távolról kell megmutatni, illetőleg nem takarhatja le azokat. Az együttműködési kötelezettség mint ahogy erre az alperes helyesen utalt, terheli az adózót. Ennek

során az iratanyag átadására köteles az Art. 95. § (3) bekezdése, és 99. § (1) bekezdése alapján.

Ugyanakkor osztja a megyei bíróság a felperes azon álláspontját, mely szerint a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló és az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés célja más. A bíróság álláspontja szerint az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés ténylegesen formai ellenőrzés vagyis a bevallások, számlák formai egybevetése alapján kell meggyőződni arról, hogy az adókötelezettségének az adóalany a kibocsátott és befogadott számlái alapján eleget tett-e, míg a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés már tartalmi ellenőrzést jelent, vagyis felhatalmazást nyújt az adóhatóság részére, hogy a számlák tartalmi vizsgálatát elvégezzék. Ennek kapcsán az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés során a számlák tartalmi vizsgálatával kapcsolatos kérdések feltevésére nem kerülhet sor, hiszen ez az adóbevallás utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzését jelenti. Így nem köteles az adóalany olyan kérdések megválaszolására, amely a számlák formai feltételeinek vizsgálatán és pénzügyi rendezésén túl nyúló egyéb kérdések megválaszolását, feltevését célozza.

Szintén nem található előírás az Art.-ben a számlák adózó általi hitelesítésére vonatkozóan. A megyei bíróság álláspontja szerint amennyiben az adóhatóság a számlák, nyilvántartások átvizsgálását követően azokról fénymásolatot készít, az eredeti számlák és nyilvántartások megvizsgálásával maga köteles azokat hitelesíteni és meggyőződni arról, hogy azok az adóalany által benyújtott számlákkal megegyeznek, és a hitelesítést amennyiben szükségesnek találja a lefénymásolt számlákra rávezetni. Ez nem az adóalany kötelezettsége, ő az iratok rendelkezésre bocsátásával az Art.-ben előírt kötelezettségeit teljesíti. Ha fénymásolatot kíván arról az adóhatóság készíteni, minden ezzel kapcsolatos teendő az adóhatóság feladata.

Ugyanakkor a megyei bíróság a per fő tárgyát tekintve azt állapította meg, hogy a felperes nem tett eleget az Art. 95. § (3) bekezdésében megfogalmazott iratanyag rendelkezésre bocsátási kötelezettségének, a megadott, meghosszabbított határidőben sem bocsátotta az alperes rendelkezésére ezeket, így a 100.000,-Ft-os mulasztási bírság kiszabása jogszerű volt. Ugyanakkor az ítéletben kifejtettek szerint a bíróság meghatározta, hogy az adóhatóságnak milyen kötelezettsége van az egyes adókötelezettségek teljesítésének ellenőrzése során, mint ahogy ezt a vizsgálati program egyébként helyesen rögzíti. Mindezekre figyelemmel a megyei bíróság a felperes kereseti kérelmét mint alaptalant a Pp. 339. § (1) bekezdése alapján eljárva elutasította.

A pervesztes felperest a bíróság a Pp. 78.§ (1) bekezdés alapján kötelezte a perköltség viselésére, melyet a perben kifejtett jogtanácsosi munkára is figyelemmel 20.000,-Ft összegben állapított meg.

A tárgyi illetékfeljegyzési jogos perben az állam által előlegezett illeték viselésére is a felperes köteles az Itv. 74 § (3) bekezdése folytán alkalmazandó Kmr. 13. § (2) bekezdése alapján.

Az ítélet elleni fellebbezés kizártsága a Pp. 340. § (1) bekezdésén alapul.

P é c s , 2009. április 27.

. Heinemann Csilla s.k.  
megyei bírósági bíró

a kiadmány hitelül: