

DOKTORI (PhD) ÉRTEKEZÉS

dr. Bobonka Miklós Kornél

Debrecen
2025

**DEBRECENI EGYETEM
MARTON GÉZA ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI
DOKTORI ISKOLA**

**A KÖZIGAZGATÁSI HATÓSÁGI ELJÁRÁS
SAJÁTOSSÁGAI A MAGYAR
ADÓIGAZGATÁSBAN**

Készítette:

dr. Bobonka Miklós Kornél

Témavezető:

prof. dr. Árva Zsuzsanna egyetemi tanár
PhD, habil.

A doktori program címe: Az állam és a jog változásai Közép- és Kelet-Európában

A doktori iskola vezetője: prof. dr. Szabó Béla egyetemi tanár

A kézirat lezárva: 2025. december 31.

**DEBRECEN
2025**

Témavezetői ajánlás

Bobonka Miklós Kornél

A közigazgatási hatósági eljárás sajátosságai a magyar adóigazgatásban c. dolgozatához

Bobonka Miklós Kornél dolgozata a közigazgatási hatósági eljárás egyik fontos érintkezési pontját – jelenleg külső elemét - vizsgálja meg tudományos igényességgel. Az adóigazgatási eljárás a magyar eljárási jogi kodifikációk során csak a legutóbbi, 2016-ban végbement kodifikáció által vált kivett eljárássá. Mindez az út azonban nem volt előzmény nélküli, hiszen az adóigazgatási eljárás szabályozása során az általános közigazgatási hatósági eljárás elsődleges jellege meglehetősen nehezen volt tartható, amit jól jelez, hogy a Ket. is privilegizált eljárásként kezelte azt.

A téma indokoltságát nemcsak az adja, hogy hasonló témakörben még nem született doktori dolgozat, de a magyar közigazgatási szakirodalom is meglehetősen keveset foglalkozott a különválasztással, míg a pénzügyi jog fókuszpontjában inkább az anyagi jogi kérdések állnak, az eljárási jogi kapcsolatok leginkább az alapelvek szintjén jelennek meg.

A dolgozat a fentieknek megfelelően történeti és nemzetközi összehasonlításban is vizsgálta a kérdést. A szerző is helyesen utalt arra, hogy az Általános közigazgatási rendtartás miniszteri expozéja külföldi mintavételre hivatkozott a különválasztás során, amely elsősorban a német példát jelentette. A nemzetközi összevetés kapcsán tehát a német példa egy szükségszerű elem volt, amely mellett egy igen sajátos aspektust emelt be a dolgozat: az amerikai rendszerrel történő összehasonlítást, amelynek indokoltságát a szerző jól meghatározta annak ellenére, hogy az amerikai rendszerben a hatósági eljárási törvény nem ugyanabban az értelemben kezelendő, mint a kontinentális rendszerben, ahogyan erre a dolgozat is utalt. Ennek ellenére a hazai szakirodalomban sem példa nélküli az amerikai hatósági eljárás bemutatása (Koi Gyula 2019).

A dolgozat szerkezeti felépítése a célkitűzéseknek megfelelően logikus, a hipotézisek és a módszertan meghatározását követően a közigazgatási eljárás és hatósági eljárás fogalma felől közelített a szerző a témához, amelyet a történeti keretrendszerben történő elhelyezés, valamint a nemzetközi összevetés követett. A történeti sík két szálon fut, így egyrészt megjelent az adóigazgatás kodifikációja, másrészt a magyar közigazgatási hatósági eljárás

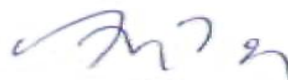
kialakulása. A dolgozat további részében a szerző szisztematikusan megvizsgálta a két eljárás kapcsolódási pontjait. Ennek során bár szükségszerűen nem térhetett ki valamennyi elemre, a lényegesebb összefüggések elemzése megtörtént. Az összevetést egy különleges elem zárja, az adóigazgatási eljárás büntetőeljárással történő kapcsolódása, amely ugyancsak a kivett eljárások indokolása érdekében történt.

Az előzőek alapján a szerző az összegzésben adekvát módon reflektált a dolgozatban a vázolt hipotézisekre.

A dolgozat megalapozott következtetéseket tartalmaz. Az elemzés kapcsán kiemelendő a dolgozatban alkalmazott nemzetközi összehasonlítás, amely több olyan elemet tartalmaz, amely a hazai irodalomban eddig ebben a formában nem jelent meg és az egész dolgozaton végigívelő aprólékos összevetése a közigazgatási hatósági eljárásnak és az adóigazgatási eljárásnak.

A téma minden elemre történő teljeskörű – annak szerteágazó, dogmatikai, jogalkotási és jogalkalmazó szempontokat egyaránt felvető – vizsgálata jelen dolgozat keretei között aligha történhetett meg, azonban a dolgozat tudományos értéke önmagában is jelentős.

Debrecen, 2026. 02. 23.



Dr. Arva Zsuzsanna

témavezető

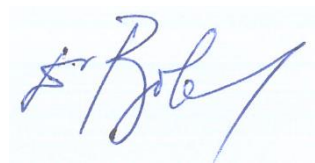
NYILATKOZAT

Alulírott, dr. Bobonka Miklós Kornél, büntetőjogi felelősségem tudatában kijelentem, hogy a Debreceni Egyetem Marton Géza Állam- és Jogtudományi Doktori Iskolában a doktori fokozat megszerzése céljából benyújtott, **A közigazgatási hatósági eljárás sajátosságai a magyar adóigazgatásban** című értekezésem saját önálló munkám, a benne található, másoktól származó gondolatok és adatok eredeti lelőhelyét a hivatkozásokban (lábjegyzetekben), az irodalomjegyzékben, illetve a felhasznált források között hiánytalanul feltüntettem.

Kijelentem, hogy a benyújtott értekezéssel azonos tartalmú értekezést más egyetemen nem nyújtottam be tudományos fokozat megszerzése céljából.

Tudomásul veszem, hogy amennyiben részben vagy egészben sajátomként mutatom be más szellemi alkotását, vagy az értekezésben hamis, esetleg hamisított adatokat használok, és ezzel a doktori ügyben eljáró testületet vagy személyt megtévesztem vagy tévedésben tartom, a megítélt doktori fokozat visszavonható, a jogerős visszavonó határozatot az egyetem nyilvánosságra hozza.

Debrecen, 2026. 02. 23.



aláírás

Tartalomjegyzék

1.	Alkalmazott jogforrások jegyzéke, rövidítések a tanulmányban	10
I.	Hipotézisek és alkalmazott kutatási módszerek megfogalmazása	11
2.	Bevezetés	11
3.	A kutatás kiindulópontja	12
4.	A kutatás alapja, kutatás felépítése, vizsgálati módszerek	16
5.	A kutatás elején megfogalmazott hipotézisek	17
II.	A közigazgatási eljárás	19
6.	Fogalmi alapvetések a közigazgatási eljárás kapcsán	19
7.	A közigazgatási eljárás nemzetközi modelljei	22
	7.1. A német-osztrák megoldás	23
	7.2. A francia megoldás	24
	7.3. Az angolszász megoldás	24
8.	A magyar megoldás	26
9.	Az adóigazgatási eljárás illeszkedései, avagy az adóigazgatás helye a közigazgatási eljárások „berkeiben”	28
	9.1. Az adóeljárás rövid története	28
	9.2. Az adóigazgatási eljárás jelenlegi szabályozási háttere	47
III.	Külföldi mintavétel	52
10.	A német példa	52
11.	Az osztrák megoldás	58
12.	Egy különleges út: az amerikai adójog	61
	11.1. Elvi alapok a kiválasztás indokai	61
	11.2. Az amerikai adóigazgatási eljárás kialakulásának kezdetei	62
	11.3. Az amerikai irodalom dogmatikai érvei. Sajátos elemek és kérdések az amerikai adóigazgatási eljárás kapcsán	67

13.	Összegzés helyett: Most akkor kivételes az adójog vagy nem?	72
IV.	Az adóigazgatási eljárás sajátosságai	73
14.	Az alapelvek funkciója	73
15.	Az Alaptörvény XXVI. cikkének érvényesülése	76
16.	A közigazgatási eljárás alapelvei	78
16. 1.	Az közigazgatási eljárás alapelveinek rendszere és szerepe	78
16. 2.	Az Ákr. egyes alapelvei: a jogszerűség elve	82
16.3.	Az Ákr. egyes alapelvei: a hivatalbóliség elve	83
16. 4.	Az Ákr. egyes alapelvei: a hatékonyság elve	84
16. 5.	Az Ákr. egyes alapelvei: az ügyfélre vonatkozó alapelvek	85
16. 6.	Az Ákr. egyes alapelvei: a jóhiszeműség elve és a bizalmi elv	85
17.	Az adóigazgatási alapelvek	86
17. 1.	Az adóigazgatási alapelvek rendszere	86
17. 2.	Az Air. egyes alapelvei: a törvényesség (legalitás) elve	88
17. 3.	Az Air. egyes alapelvei: szakszerű és hatékony eljárás elve	89
17. 4.	Az Air. egyes alapelvei: a megkülönböztetés és „részhajlás” tilalma	89
17. 5.	Az Air. egyes alapelvei: egyedi elbírálás elve	89
17. 6.	Az Air. egyes alapelvei: méltányos eljárás elve	90
17. 7.	Az Air. egyes alapelvei: tájékoztatási kötelezettség, az adózói jogok gyakorlásának előmozdítása	90
17. 8.	Az Air. egyes alapelvei: közérthetőség elve	91
17. 9.	Az Air. egyes alapelvei: a jóhiszemű eljárás követelménye, az együttműködési kötelezettség elve	91
18.	Az általános közigazgatási és az adóigazgatási alapelvek összevetése	92
19.	Az Ákr. és az Air. hatálya; a hatósági ügy és az adóigazgatási eljárás	94
20.	A közigazgatási hatósági eljárások és döntések számossága, az adóigazgatási eljárások primátusa	99

V. Egyes általános közigazgatási jogintézmények összevetése az adóigazgatási eljárás jogintézményeivel.....	107
21. Az összevetés keretei	107
22. Az elsőfokú eljárás egyes szabályainak összevetése	109
23. Jogorvoslati rendszer az adóigazgatásban	137
23.1. Alapvetések a jogorvoslati rendszer kapcsán	137
23.2. A fellebbezés, mint rendes jogorvoslat	140
23.3. A közigazgatási per	149
23.4. A felügyeleti intézkedés, mint rendkívüli jogorvoslat	150
23.5. Ügyészi felhívás, fellépés és semmisség	154
23.6. Az adóhatósági eljárások jellegzetességei	162
23. 7. A 2018-tól bekövetkező jogszabályi változások lényege a bemutatott jogintézmény tekintetében (Air., új Art.)	175
24. A végrehajtási eljárási szakaszok összevetése	181
24.1. Alapvetések a végrehajtási eljárással kapcsolatban	181
24. 2. NAV, mint általános végrehajtói szerv	183
24. 3. A fizetési kedvezmények	185
24. 4. Az országhatáron átnyúló, tagállami végrehajtás lényegesebb szabályai:	187
VI. Az adóigazgatás kapcsolódása a büntetőeljáráshoz	192
25. A két jogterület kapcsolódása	193
26. Adóigazgatási eljárás vs. büntetőeljárás; egymás mellett, egymás után vagy egymás nélkül	195
26.1. A különleges összevetés indokai	195
26.2. A tényállási elemek összevetése	198
26. 3. Az eljárások „kapcsolatai”	200
VII. Következtetések, összegzés	204
27. Az adóeljárás különállásának általános dogmatikai indokai	204
28. A hipotézisek igazolása, összegzés	209

28. 1. H1 hipotézis, azaz a dogmatikai különállás	209
28.2. H2 hipotézis, azaz a konkrét jogintézmények	210
28.3. H3 hipotézis, azaz az általánosság a számadatok tükrében	214
VIII. Felhasznált irodalom	221

1. Alkalmazott jogforrások jegyzéke, rövidítések a tanulmányban

Jogforrás megnevezése	Rövidítése
Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.)	Alaptörvény
Törvények	
az adóhatóság által foganatosítható végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény	Avt.
az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény	Air.
az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény	új Art.
a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény	Kp.
az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény	Ákr.
Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény	NAV tv.
a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény	Ket.
az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény	Art.
az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény	régi Art.

I. Hipotézisek és alkalmazott kutatási módszerek megfogalmazása

2. Bevezetés

A kutatásom megkezdésének előzményeként lényegesnek ítélem meg, hogy a szakmai pályafutásomat bemutassam.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatalhoz, illetve jogelőd szervéhez az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatalhoz 2003. szeptember 10-én nyertem felvételt. Az elmúlt több, mint húsz év alatt több szakterületen is megfordultam, így dolgoztam az adóügyi, a működtetési és jelenleg a végrehajtási szakterületen. A betöltött munkaköreim is széles skálán mozogtak, hiszen voltam ügyintéző, szakigazgatói tanácsadó, osztályvezető, főosztályvezető-helyettes és – jelenleg – végrehajtási igazgatóhelyettes. A megismert szakmai területeknek, illetve a betöltött munkaköröknek köszönhetően nagy rálátásom van a Nemzeti Adó- és Vámhivatalnál folyó munkára.

Az elmúlt évtizedben olyan feladatokat is végeztem (túlnyomórészt jog-koordinációs és törvényességi feladatkör), amelyek egy-egy adójogi részterület, de főleg az adóigazgatási eljárásjog megismerésére adtak lehetőséget. Számtalan egyeztetésen, értekezleten vettem részt, amelyek okán az átlagosnál nagyobb ismeretem alakult ki a szabályozás mikéntjéről és az azt befolyásoló körülményekről, a változások irányairól. Hosszú évek óta tartok előadásokat az adóigazgatási eljárásjogi témakörben, hiszen kezdetben a volt Szolnoki Főiskola óraadójaként, majd később különböző szakmai egyesületek, kamarák által felkért előadóként, oktatóként tevékenykedtem.

2019. szeptembere óta a Debreceni Egyetem Marton Géza Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola levelező tagozatos hallgatójaként kutatom „A közigazgatási hatósági eljárás sajátosságai

a magyar adóigazgatásban” témakörét.

E vizsgált téma vonatkozásában egyrészt szükséges megjegyezni, hogy igen elvétve találkozunk jelenleg a magyar jogtudósok között olyannal, aki a közigazgatási hatósági eljárás adóigazgatási sajátosságait kutatja, épp ezért a kutatásom időszerűségét és indokoltságát e tény is adja.

Másrészt azért is érdemes foglalkoznunk ezzel a kérdéskörrel, mert az adózás az a terület, amellyel valamennyi természetes személy, illetve jogi személyiséggel rendelkező entitás, vagy egyéb szervezet kapcsolatba kerül, igaz eltérő gyakorisággal.¹

3. A kutatás kiindulópontja

A PhD kutatás során a közigazgatási hatósági eljárás sajátosságai kerülnek feltárásra a mai magyar adóigazgatási eljárásban.

A téma valamennyi adóhatósággal eljáró szerv – tehát mind az állami adó- és vámhatóság, mind az önkormányzati adóhatóság – számára aktuális, mivel rávilágít arra a kérdésre, hogy az adó- és vámigazgatási eljárás elkülönült szabályozása az adóhatóságok megváltozott szerepkörére és megnövekedett feladatkörére, valamint eljárásaira figyelemmel indokolt-e.

A kutatás során objektív módon igyekszem bemutatni és elemezni a jogalkalmazók rendelkezésére álló eszközök rendszerét, az egyes jogintézmények jellemzőit, amelynek keretében a joggyakorlás, jogvédelem eszközeinek feltárása is megvalósul, elsősorban az adóigazgatás oldaláról, annak érdekében, hogy a témakör tudományos és önálló eredménnyel történő feldolgozása megtörténjen.

A kutatási kérdések megválaszolásához megvizsgálom a közigazgatási eljárás, ezen belül a hatósági eljárás fogalmát, történetileg és nemzetközileg kialakult nagy rendszerekben. Ezt követően és ebben helyezem el a magyar megoldást, reflektálva az adóigazgatási eljárás illeszkedéseire.

¹ Ezeken kívül a választott téma kutatásának indokoltsága az alábbi - szubjektívnek tekinthető - okokban összegezhető:

- A röviden már ismertetett pályafutásom miatt, véleményem szerint olyan belső rálátással rendelkezem a kutatott témára, azon belül a közhatalmi és rendszerfolyamatokra, működésre, amellyel jelenleg – ismereteim szerint – nem sok doktoranda, vagy doktorandusz hallgató rendelkezik;
- Hangsúlyos, hogy az elméleti és a gyakorlati jogalkalmazást össze tudom vetni, tekintettel az általam korábban és jelenleg betöltött munkakörre, hiszen első vonalból gyakorolhatom, tapasztalhatom meg, hogy a jogalkotó által megfogalmazott elvárások, szabályok, rendelkezések a gyakorlatban hogyan juttathatók érvényre, azok mennyiben töltik be a „szerepüket”, milyen hiányosságaik vannak;
- Továbbá – kvázi negatív hatásként – szólni kell arról is, hogy a kutatás egyes részei igen csekély szakirodalmi háttérrel rendelkeznek, véleményem szerint. Főként csak a hazai és közösségi jogi jogforrásokra és ezekhez kapcsolódó kisebb tanulmányokra, publikációkra támaszkodhatok. Természetesen résztémakörökben (pl. közigazgatási hatósági eljárás fogalma, tárgya, hatálya) fellelhetők az adóigazgatással kapcsolatos elemzések is, ellenben ezek terjedelme, magyarázata sokszor szűkre szabott. A publikációk, tanulmányok zöme elsődlegesen a joggyakorlatot (elsősorban az anyagi jogi részt) szemléltetik, illetve intézményfejlődési, -történeti áttekintést adnak.

A vizsgálat elengedhetetlen eleme az Ákr.² és az Air.³ összevetése a hatály és egyes – a téma szempontjából kiemelt – jogintézmények vonatkozásában annak vizsgálata érdekében, hogy miért lehet kivett eljárás az adóhatósági az általános közigazgatási eljárás hatálya alól?

Az összefoglalóban arra is keresem a választ, melyek azok az eljárási mozzanatok, jogintézmények, amelyek a kivett jelleget indokolttá teszik? Ennek kapcsán megvizsgálom azt a kérdést, hogy tekinthetjük-e általánosnak azt a jogszabályt (Ákr.), amely hatálya alá nem tartoznak az évente intézett összes hatósági ügyben született elsőfokú döntés⁴ majd kétharmadát ('64%) kitevő adó- és vámhatósági elsőfokú döntések⁵?

Természetes, hogy az indokok számbavétele nem lehet teljes körű, illetve a válaszok kellően határozottak, egyrészt a feltett kérdések „nagyvonalúsága”, illetve koncepcionális jellege, másrészt a kutatás kereteire is. Így a dolgozat egyik jelentős korlátja, hogy annak ellenére, hogy a digitalizáció a hazai adóigazgatási eljárás kapcsán meghatározó jelentőségű, az elektronikus eljárásokkal a dolgozat mégis csak igen megszorító jelleggel foglalkozik, akkor is elsősorban az alapvető elveket érintően. Ennek oka, hogy a digitalizáció vizsgálata a teljesség igényével egy önálló dolgozat keretei között valósulhat meg, amelyet éppen kollégám, dr. Szalóki István végez ugyancsak a Marton Géza Doktori Iskola keretei között. Tekintettel arra, hogy a kutatásainkat együtt kezdtük és időben viszonylag párhuzamosan haladtunk, valamint a konferencia-előadások alkalmával rendszeresen figyelemmel kísérhettük az eredményeket, így közvetlenül is érzékelhettem a digitális adóigazgatási eljárás, mint témakör szerteágazó jellegét és szoros összefonódását az adóigazgatási eljárással. Mindez arra ösztönzött, hogy ezen elemmel csak hangsúlyosan korlátozottan és szigorúan az elvek szintjén foglalkozzam, hiszen a jelen dolgozat fókusza nem az adóigazgatási eljárás fejlődése, hanem annak kivett jellege az általános közigazgatási eljáráshoz képest.

² A törvényt az Országgyűlés a 2016. december 6-ai ülésnapján fogadta el. A kihirdetés napja: 2016. december 14.

³ A törvényt az Országgyűlés a 2017. november 14-ei ülésnapján fogadta el. A kihirdetés napja: 2017. november 22.

⁴ Összesen 52117513 db elsőfokú döntés született 2021. I. félévében – Online: <https://kormany.hu/miniszerelnokseg/orszagosszisztiikai-adatfelveteli-program> (2021.11.23.) - saját gyűjtés

⁵ 33334822 db elsőfokú döntés született a Nemzeti Adó- és Vámhivatalnál 2021. I. félévében – Online: <https://kormany.hu/miniszerelnokseg/orszagosszisztiikai-adatfelveteli-program> (2021.11.23.) - saját gyűjtés

A kutatás során jelentős probléma volt, hogy a szűkebb értelemben vett téma – azaz az adóigazgatási eljárás kivett jellege - szakirodalma minimális, illetve a jogalkotói indokolás is igen szűkszavú⁶.

Ez azért is meglepő, mert az adóztatás – és annak szabályrendszere – kiemelt helyet foglalt el mindig is a magyar államiságban⁷. Adók előírása és beszedése nélkül nem lett volna kialakítható és fenntartható az a váz, amit különböző formákban testet öltő államgépezetnek is nevezhetünk.

A mai adóztatás elsődleges célja, hogy az állam (központi költségvetés) és a helyi (területi) önkormányzatok kiadásai finanszírozásához pénzbevételekre tegyenek szert. Az állami, illetve helyi kötelezettségek miatti kiadások finanszírozásának fedezetét elsődlegesen az adók biztosítják.

A téma mindenképp izgalmasnak tekinthető, figyelemmel arra is, hogy a közelmúltban történt meg az adóigazgatási eljárás – különálló – újraszabályozása. Ezen kívül az adóigazgatási eljárások – akár az állami adó- és vámhatóság, akár az önkormányzati adóhatóság⁸ folytatja le azokat – az állampolgárok széles körét érdeklik és érintik, így joggal mondhatjuk, hogy milliókat érintő közügyről van szó. Néha hallani lehet ennek hétköznapiabb megfogalmazását is: két dolog biztos az életben: az egyik, hogy az egyszer véget ér, míg a másik, hogy – ennek eljöveteleig – adóznunk kell.

Leszögezhető, hogy az adóztatás (így az adóigazgatási eljárások) célja a törvényben előírt adók folyamatos beszedésének biztosítása, tekintettel arra, hogy az önadózás rendszere nem minden esetben párosul a kötelezettség önkéntes, állami kényszert nélkülöző teljesítésével.

A két, fentebb nevesített eljárási kódexet vizsgálva és rövid történeti áttekintést⁹ is téve a jogalkotó szándéka¹⁰ kezdetben nem volt más, mint egy olyan egységes eljárásjogi kódex

⁶ Lásd Magyarország Kormánya: T/12233. számú törvényjavaslat az általános közigazgatás rendtartásról. 2016. Online: <https://www.parlament.hu/irom40/12233/12233.pdf> (2021.12.21.); A jogalkotó nagyon szűkszavúan indokolja ezt a nagy horderejű döntést, hiszen csupán annyit jegyez meg, hogy az „*adó- és vámigazgatási eljárások kivett jellegét – hasonlóan a német jogterülethez – az eljárások sui generis jogintézményekkel, fogalmakkal, eljárási logikával történő lefolytatásának igénye indokolja.*”

⁷ Az első állami adó a census volt az Árpád-korban.

⁸ Lásd Air. 22.§.

⁹ Itt 1957. évtől kezdve napjainkig.

¹⁰ „*A karakterisztika felvázolásánál az egyik alapkérdés az, hogy a közigazgatási eljárást milyen módon szabályozzák. Ennek az előkérdése lehet az, hogy hol, illetve hogyan jelölik ki a közigazgatási eljárásjog helyét a jogrendszeren belül. A szabályozás mikéntjére háromféle modell alakult ki: az első esetkör az, amikor nincsen önálló közigazgatási eljárási szabályozás, a második esetkör, amikor keretszabályozás van, a harmadik esetkör pedig, amikor a közigazgatási eljárást önálló közigazgatási eljárási kódex szabályozza.*” BOROS Anita – KOI

megalkotása, amely valamennyi hatósági eljárásban alkalmazható. Mind az államigazgatási eljárás általános szabályairól szóló 1957. évi IV. törvény¹¹ (a továbbiakban: Áe.), mind a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény¹² (a továbbiakban: Ket.) szabályozási metódusa valóban ezt az elvet követte. A jogalkotónak alapvetően nem volt más szándéka a Ket.-et felváltó, és azt megújító Ákr. megalkotásánál sem. Ennek köszönhetően az Ákr. is – hasonlóan „elődeihez” – általánosan és egyértelműen kívánja szabályozni „valamennyi” hatóság eljárást. Fontos momentum viszont, hogy az Ákr. már nem tölti be teljesen az „első és egyetlen” közigazgatásban használatos kódex jellegét, hiszen a legnagyobb számban előforduló hatósági ügyek, azaz az adóigazgatási ügyek esetében nem alkalmazható. Kérdés azonban, hogy a mennyiségi szempontok miatt az elsődlegesség mennyire tartható avagy mennyiben érv a mennyiség az elsődlegesség kapcsán.

Boros Anita a közigazgatási hatósági eljárásról írott szócikkében a következőket emelte ki: *„A közigazgatási eljárási kódex a jogállamiság egyik alappillére: meghatározza, hogy a hatóságok mit és miként cselekedhetnek, és milyen eszközök segítik az ügyfeleket és az eljárásban egyéb módon részt vevőket a hatékony jogvédelem érvényesítésében. Erdei Ferenc 1957 júniusában az Et. (megj. jelen tanulmányban: Áe.) parlamenti vitájában azt mondta, hogy 'az eljárási szabály olyan láncszem, amely minden irányba húz'. Ez azért is fontos, mert ha egyszerű lebonyolítani a közigazgatási hatósági eljárásokat, és ehhez az eljárási szabályozás egyértelmű és hézagmentes, akkor a hibalehetőség – főként az eljárás főszemélyei részéről – redukálódik, így a szükséges jogorvoslatok száma is mérséklődik. Éppen ezért kulcsfontosságúnak tartjuk a helyes szabályozás meglétét annak érdekében, hogy a megfelelően kiképzett és az infrastrukturális szükségletek terén is kellően ellátott közigazgatás hatékonyan és eredményesen tudja ellátni a feladatát.”*¹³ Ezen megjegyzések azonban az adóigazgatási eljárás kapcsán is érvényesek is relevánsak függetlenül annak kivett jellegétől.

A jelenleg hatályos közigazgatási eljárási kódex az Ákr. A korábbi megoldásokkal szakítva 2018. január 01-jén „ikertestvére” született az Air. „személyében”, amely szintén kódex

Gyula – MENYHÁRT Zsolt: I. rész – A közigazgatási eljárás szabályozásának nemzetközi modelljei. In. BOROS Anita – PATYI András (szerk.): *A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája*. Budapest: Dialóg Campus, 2019, 15.

¹¹ Kihirdetve: 1957. VI. 9.

¹² A törvényt az Országgyűlés a 2004. december 20-ai ülésnapján fogadta el.

¹³ BOROS Anita: „A közigazgatás”. In JAKAB András – FEKETE Balázs (szerk.): *Internetes Jogtudományi Enciklopédia* (Közigazgatási jog rovat, rovatszerkesztő: BALÁZS István) <http://ijoten.hu/szocikk/kozigazgatasieljarasi-jog> (2019). összefoglaló preambulum.

jelleggel szabályozza az adóigazgatásban előforduló hatósági eljárásokat. A jelenlegi jogszabályi környezetben – figyelemmel az Air.-ra, mint az adóigazgatási eljárási kódexre – bátran kimondhatjuk, hogy az adóigazgatási eljárási kódex is a jogállamiság egyik alappillére, hiszen meghatározza az adóhatóságok mozgásterét, illetve rögzíti azokat az eszközöket, jogokat, amelyek segítik az adózókat és az eljárásban egyéb módon részt vevőket a hatékony adózás megvalósításában, a költségvetés bevételi oldalának realizálásában, meghatározva egy esetleges jogvédelem érvényesítési lehetőségeit is.

A témaválasztás során még kérdés, hogy a kutatás milyen jogelméleti és -gyakorlati „haszonnal” járhat?

A várakozások szerint az adóigazgatási eljárások kialakulásának, fejlődésének, sajátosságainak szempontjából hiteles és hivatkozható összefoglalóként jelenhet meg a téma iránt érdeklődő kollégák, a gyakorló adójogi szakjogászok számára. A dolgozat reményeim szerint szakirodalmi forrást kínál azoknak, akik az adóigazgatás kivett jellegével kívánnak foglalkozni és a témakörben akár további kutatások kiindulópontját is képezheti. A dolgozat megírása során folyamatosan törekedtem arra is, hogy a következtetések egy formálódó adóigazgatás jövőbeli továbbfejlődési irányainak meghatározása során akár hivatkozási alapot jelentsenek.

4. A kutatás alapja, kutatás felépítése, vizsgálati módszerek

Jelen részben azon vizsgálati szempontok kerülnek említésre, amelyek szükségesek a kutatási kérdés és a hipotézisek igazolásához, és amelyeket a kutatás során érvényesíteni szükséges, az alábbiak szerint.

A téma feldolgozása komplex megközelítéssel és módszerrel lehetséges (pl. történeti, nemzetközi összehasonlító, jogi- jogszabáylelemzési módszer, valamint a vonatkozó szakirodalom szövegelemzése), amely során megtörténik a jogalkalmazói joggyakorlat, valamint a bírósági és alkotmánybírósági döntések elemzése is. A dolgozat a közigazgatási hatósági eljárás mellett tartalmaz egy kitekintést is az adóigazgatási eljárásnak a büntetőeljárással való összefüggése miatt, amelyet részben az adóhatóság sajátos pozíciója, részben az adózói jogok között megjelenő „önvádra” kötelezés tilalma indokol, valamint az a körülmény, hogy ez az összefüggés megítélésem szerint hozzájárul az általános közigazgatási

rendtartástól való megkülönböztetéshez is, mintegy növelve a kivett eljárás indokául szolgáló okokat.

A kutatás jelentős részében, a betöltött munkakörömből kifolyólag elsősorban – társadalomtudományi értelemben vett módon – empirikus kutatás elvégzésére került sor, amely során egyrészt a jogtudományi kutatás hagyományos módszerei, azaz a normatív módszer, a fogalomelemző módszer, valamint a jogtörténeti és jogösszehasonlító elemzés lett alkalmazva, másrészt a tételes jog szabályrendszerének és összefüggéseinek a vizsgálat történt meg, részben megfigyeléssel kiegészülve. Főszabály szerint az elméleti háttérrel rendelkező részeknél deduktív, míg az elméleti háttérben nem bővelkedő részeknél induktív logika szerint épülnek fel a fejezetek.

A kutatás felépítése a következőképpen alakult:

- I. Kutatási kérdés és hipotézisek, valamint alkalmazott kutatási módszerek megfogalmazása
- II. A közigazgatási eljárás fogalma, a közigazgatási modellek
- III. Az adóigazgatási eljárás és sajátosságai
- IV. Egyes általános közigazgatási jogintézmények összevetése az adóigazgatási eljárás jogintézményeivel
- V. Az adóigazgatás kapcsolódása a büntetőeljáráshoz

Valamennyi fejezetben törekvés történik a vizsgálati szempontok, vagy hipotézisek felállítására és megvizsgálására, illetve arra, hogy a konkrét fejezetet érintően a következtetések, meglátások is összegyűjtésre kerüljenek.

5. A dolgozat hipotézisei

A kutatás során három hipotézis került megfogalmazásra, amely alapvető kérdések mentén a hatályos jogszabályi környezet, a nemzetközi háttér megvizsgálása, illetve az adóigazgatási eljárás szempontjából releváns információk, témák, jogintézmények feldolgozása megtörtént.

A hipotézisek mindegyike az adóigazgatási eljárás kivett jellegére kérdez rá különböző aspektusokból, így az első hipotézis generális értelemben keresi a kivett jelleg indokait, mintegy a jogalkotás koncepcionális kérdéseként. A második – ezzel összefüggésben – annak

konkrétumai alapján vizsgálja a kivett eljárás kérdéskörét, míg a harmadik hipotézis a mennyiségi szempontok jelentőségét firtatja.

Kutatási kérdésként felvethető továbbá mindezek alapján annak az értékelése is, hogy miként értékelhetők a Magyarországon kialakult közigazgatási modellek, illetve a jelenlegi általános eljárási modell mellett mi igazolhatja az adóhatósági eljárás kivett kezelését és mennyiben megőrzendő a jelenlegi modell?

A konkrét hipotézisek az alábbiak

1. Általános vagy különös szabályozásra van-e szükség az adóeljárársban? A különös szabályozás indokolt, ellenben az lehet-e egyúttal „általános”? (H1)

Ez a hipotézis általános értelemben szemléli az adóigazgatási eljárás kivett jellegét és a 2017-ben bekövetkezett változás dogmatikai értelemben vett indokaira kérdez rá, amely a lex generalis – lex specialis jelleget kivett eljárássá fordította. Az általános és koncepcionális válaszok megtalálása történeti és nemzetközi összehasonlító vizsgálatok alapján lehetséges, amely utóbbi körébe a hazai rendszer tekintetében mintául szolgáló német rendszer vizsgálata egyértelműen szükséges. Ez a mintavétel egészült ki az osztrák rendszerrel, valamint a kontinentális jogrendszer kapcsán – rendhagyó módon – az amerikai rendszer elemzésével.

2. A konkrét eljárási mozzanatok, jogintézmények, jogalkotói megoldások a kivett jelleget indokoltá teszik. (H2)

Önmagában, az általánosságok szintjén azonban nehezen értékelhető az a változás, amely 2017-ben bekövetkezett. A kutatás előfeltevése, hogy az adóigazgatási eljárás különlegessége már olyan mértéket öltött, amely miatt az általános közigazgatási hatósági eljárás mögöttes jellege nem megőrzendő a továbbiakban.

3. A mennyiségi szempontok nem jelentenek érvet a kivett eljárás kapcsán és nem erodálják az Ákr. generális jellegét (H3)

A harmadik hipotézis arra kérdésre keresi a választ, hogy tekinthetjük-e általánosnak azt a jogszabályt (Ákr.), amely hatálya alá nem tartoznak az évente intézett összes hatósági ügyben

született elsőfokú döntés¹⁴ hozzávetőlegesen kétharmadát kitevő adó- és vámhatósági elsőfokú döntések avagy mennyiben dominálnak a mennyiségi szempontok a kivett jelleg kapcsán? Ezen hipotézis vizsgálatához feldolgoztam az – e vonatkozásban irányadó – OSAP hatósági ügyekre vonatkozó statisztikai adatait, amely alapján megkísérlem a hipotézist igazolni vagy cáfolni.

II. A közigazgatási eljárás

6. Fogalmi alapvetések a közigazgatási eljárás kapcsán

Az adóigazgatási eljárás különlegességeinek feltárásához érdemes megvizsgálni a közigazgatási eljárás és hatósági eljárás fogalmát és értelmezési lehetőségeit a közigazgatási szakirodalom tükrében.

A közigazgatási eljárás többértelmű fogalom, amelyet értelmezhetünk tágabb és szűkebb értelemben. Annak ellenére, hogy a mai közigazgatási eljárási jogi tankönyvek igyekeznek definiálni a közigazgatási eljárás fogalmát, a pénzügyi jog erre jelentős részben nem is tesz kísérletet, de a közigazgatási eljárás fogalmi körülírásai is többértelmű megközelítést alkalmaznak. Így a mai napig helytállónak érezhetjük Valló József 1937-ben megfogalmazott álláspontját, amely szerint *„A közigazgatási eljárás fogalma tételes jogilag nincs meghatározva. A kodifikátor joga és időrendi szempontból első kötelessége tehát de lege ferenda megállapítani, hogy milyen eljárásokat tekint közigazgatási eljárásnak. [...] A közigazgatás és az egyes állampolgárok együttműködésének mikéntjét pedig a közigazgatási eljárásjog van hivatva szabályozni.”*¹⁵

Már a korai szerzők könyvei alapján is nyilvánvaló, hogy a közigazgatási eljárás sokkal tágabb fogalom annál, mint amit a hatósági eljárás fogalma határoz meg. Magyary Zoltán szerint *„Az eljárás fogalma valamely cél elérésére alkalmas cselekedetek megállapított sorrendjét jelenti. Az eljárási jogon a közigazgatás és az emberek együttműködésének alaki szempontból való jogi szabályozását értjük, szemben a más jogszabályokban található anyagi*

¹⁴ Összesen 133499409 db döntés született első és másodfokon. Online: <https://kormany.hu/kormanyzat/miniszterelnokseg/orszagossziszta-statistikai-adatfelveteli-program> (2025. 12. 28.) saját gyűjtés és 98968423 db elsőfokú döntés született a Nemzeti Adó- és Vámhivatalnál, ami 74,13%-a a döntéseknek, azonban a hipotézis felállításakor – 2021. I. félévi adatok alapján – az arány csak 64%.

¹⁵ VALLÓ József: Közigazgatási eljárás, Magyar Közigazgatástudományi Intézet, Budapest, 1937. 8.-11. Lásd még POLLÁK Kitti: A magyar és francia közigazgatási eljárásjogi kodifikációösszehasonlító vizsgálata. Doktori értekezés, 2018. NKE, 19.

jog változatos rendelkezéseivel”¹⁶. Tomcsányi Móric belső és külső közigazgatási eljárást határozott meg annak megfelelően, hogy a szervek egymás közötti kapcsolatára vagy a belső hivatali rendre vonatkozott¹⁷, de lényegében ezt a felosztást alkalmazta Szamel Lajos¹⁸ és Madarász Tibor is, aki a csoportosítást átstrukturálva már hat csoportot különböztetett meg.¹⁹

A jogi tankönyvek általában szűkebb értelemben a közigazgatási aktus fogalmához kötik a közigazgatási eljárást. Szamel Lajos megfogalmazását követve, aki szerint *„Szorosabb értelemben tehát az államigazgatási eljárás az államigazgatási szervek azon cselekvésének rendszere, amelyeket normatív vagy konkrét aktus kibocsátása és érvényesítése érdekében és annak során végeznek. Tágabb értelemben viszont az államigazgatási eljárás fogalma alá tartozik az államigazgatási szervek valamennyi cselekvésének mikéntje. Tehát azoké a cselekvések is, amelynek eredménye nem államigazgatási aktus (mint például a szervek belüli konkrét utasítás) kibocsátása végett foganatosított cselekvések, amelyeknek a terméke nem államigazgatási, hanem az államigazgatáson belüli munkajogi aktus. Magába foglalja az államigazgatási szervek egymással való kapcsolatait és az egyes szerveken belül alkalmazott munkamódszereket is.*”²⁰

Ugyancsak a közigazgatási aktus áll Kilényi Géza megfogalmazása középpontjában is²¹.

A jelenlegi korszakból kiemelendő Patyi András definíciója, aki átfogó, egyben kifejezetten a hatósági eljárásra vonatkozó olyan definíciót készített, amelyet a közigazgatási eljárási joggal foglalkozó szerzők mindegyike alkalmaz, illetve idéz. Patyi András szerint *„a közigazgatási hatósági eljárás a közigazgatási szervek kívüli jogalany ügyében megvalósuló, jogilag szabályozott cselekvési rend, mely egyedi ügy intézése során, hatósági jogalkalmazás keretében, az érintett jogalanyra nézve jogi helyzetét megváltoztató, jogvitáját elbíráló vagy jogsértésére reagáló, közvetlen jogi hatást gyakorló egyedi aktus (rendelkezés) kibocsátása, illetőleg érvényesítése érdekében jön létre. Az eljárás a jogszabály felhatalmazása folytán*

¹⁶ MAGYARY Zoltán: *Magyar közigazgatás*. Budapest, Királyi Magyar Egyetemi Nyomda, 1942, 592.

¹⁷ TOMCSÁNYI Móric: *A közigazgatási jogviszony*. Budapest, Politzer Zsigmond és fia, 1912, 69.

¹⁸ SZAMEL Lajos: Az államigazgatási eljárás. In: BERÉNYI Sándor – MARTONYI János – SZAMEL Lajos: *Magyar államigazgatási jog. Általános rész. Második kiadás*, Tankönyvkiadó, Budapest, 1980. 357.

¹⁹ MADARÁSZ Tibor: *A magyar államigazgatási jog alapjai*. ELTE, Budapest, 1989. 446-447.

²⁰ BERÉNYI – MARTONYI – SZAMEL 1980: 356.

²¹ Kilényi szerint *„államigazgatási eljárás az államigazgatási szervek és az eljárásban részt vevő személyek olyan cselekményeinek rendszere, amelyeket az ügyfél jogállását közvetlenül érintő egyedi államigazgatási aktus kibocsátásának rendjén, illetőleg az aktusban foglaltak állami kényszer útján való realizálása céljából végeznek.*” KILÉNYI Géza: *Az államigazgatási eljárás alapelvei*. KJK kiadó, Budapest, 1970. 54.

hatóságként eljáró közigazgatási szervnek és az eljárás más alanyainak aktív közreműködését feltételezi.”²², amely megfogalmazást Balázs István is átvette.²³

A szabályozási karakterisztika meghatározásánál az egyik alapkérdés, hogy a közigazgatási eljárást milyen módon szabályozták/szabályozzák. Ehhez pedig szükséges, hogy hol, illetve hogyan pozícionálják a közigazgatási eljárásjog helyét a jogrendszeren belül.

A szabályozás mikéntjére – Balázs István²⁴ szerint – négyféle modell alakult ki:

„[11] Idővel aztán Európa államaiban is különböző szabályozási modellek alakultak ki. Balázs István összefoglalása alapján az anyagi és eljárási normák szétválasztására intézményesült különböző megoldások a következők:

- az első modellben az egyes közigazgatási ügycsoportokra speciális eljárási szabályokat állapít meg a jogszabály, de nem az összes eljárási szakaszra, hanem azok közül csak valamelyikre;*
- a második modellben az egyes ügycsoportokra részletes és különös eljárási szabályokat állapít meg a jogszabály, mely azonban átfogja az eljárás több vagy az összes szakaszát;*
- a harmadik modell szerint az egyes ügycsoportokban alkalmazott különös eljárási szabályokból minden ügycsoportban egyaránt alkalmazható általános eljárási szabályokat alkotnak az eljárás egyes szakaszaira, de nem az összesre;*
- a negyedik modellben az általános eljárásjogi szabályozást követő országok olyan megoldást alkalmaznak, amikor főszabályként minden közigazgatási hatósági ügyben és az eljárás összes szakaszára alkalmazható általános eljárási szabályok kerülnek megalkotásra és alkalmazásra.”²⁵*

Bár a dolgozat külön alfejezetben foglalkozik a közigazgatási eljárás nemzetközi modelljeivel, már itt megemlítenéd, hogy vannak olyan országok, ahol nincsen önálló közigazgatási eljárási

²² PATYI András: I. fejezet Az eljárás és az eljárásjog fogalma, a hatósági eljárás szabályozásának története in: PATYI András (szerk.): Hatósági eljárásjog a közigazgatásban, Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs, 2012, 30 – 34.

²³ BALÁZS István: A közigazgatási eljárásjog fogalma és szabályozási rendszerei. In.: BALÁZS István (szerk.) Magyar Közigazgatási Jog: Általános rész, Debreceni Egyetemi Kiadó, Debrecen, 2013. 38-45. és BALÁZS István: A közigazgatási eljárásjog fogalma és szabályozási rendszerei. In.: BALÁZS István (szerk.) Közigazgatási eljárások, Debreceni Egyetemi Kiadó, Debrecen, 2019, 51-64.

²⁴ BALÁZS István (szerk.): *Közigazgatási eljárások*. Debrecen, Debreceni Egyetemi Kiadó, 2017, 46-48.

²⁵ BOROS Anita: „A közigazgatás” in JAKAB András – FEKETE Balázs (szerk.): Internetes Jogtudományi Enciklopédia (Közigazgatási jog rovat, rovatszerkesztő: BALÁZS István) <http://ijoten.hu/szocikk/kozigazgatasieljarasi-jog> 2019, [11].

szabályozás (pl. Nagy-Britannia), míg a keretszabályozásra példa Luxemburg. Franciaországban²⁶ pedig a közigazgatási eljárást önálló közigazgatási eljárási kódex szabályozza.

Összegezve megállapítható, hogy a közigazgatási hatósági eljárás tekinthető az eljárás legszűkebb fogalmának, amelybe azonban – fogalmi elemeit tekintve – az adóigazgatási szervek eljárása is beletartozhat, köszönhetően annak a megközelítésnek, amely a magyar eljárást az aktusok kibocsátásának a rendjéhez köti. Ehhez hozzátartozik az is, hogy az eljárásjogi irodalomban eltérő a végrehajtási eljárás hovatartozása. Míg a francia irodalom a végrehajtási eljárást nem is tekinti a közigazgatási eljárás fogalmi elemei közé tartozónak,²⁷ addig a magyar eljárásjog tekintetében egyre inkább felmerült ez a megközelítés, amelyet az Ákr. rendszere tovább erősített.

Kifejezetten az adóigazgatási eljárás vonatkozásában kiemelendő az a megállapítás, amely szerint a közigazgatási eljárások sokfélék lehetnek. Maurice Hauriou a témát vizsgálva alapvetően a „közigazgatási cselekmények eljárása” és a „közigazgatás működésének eljárása” terminológiát állította középpontba, kiemelve, hogy ezek közé éppúgy tartozhatnak az adóigazgatási eljárások vagy a választási eljárások is.²⁸

7. A közigazgatási eljárás nemzetközi modelljei

A közigazgatási irodalom²⁹ a szabályozási modellek kapcsán alapvetően három típust különböztet meg: a német-osztrák mintát, amely egyben a magyar számára is hagyományosan mintát szolgáltatott, a francia, valamint az angolszász modellt, amelyek mellett külön is ki lehet térni a visegrádi országok szisztémájára.

Az alábbiakban a három fő típus azon jellemvonásait foglalom össze, amelyek a dolgozat szempontjából kiemelt jelentőséggel bírnak. Így a bemutatás hangsúlyozottan nem általános és nem a teljesség igényével ment végbe, továbbá a rendszerszintű mintát szolgáló modellekre

²⁶ 2016-tól, ekkor került megalkotásra a francia Code des relations entre le public et l'administration, a francia közigazgatási eljárási kódex (CRPA).

²⁷ Lásd erről bővebben POLLÁK Kitti: A magyar és a francia közigazgatási eljárásjogi kodifikáció összehasonlító vizsgálata. Doktori értekezés. Budapest. NKE 2018. Online: <https://antk.uni-nke.hu/document/akk-uni-nke-hu/Poll%C3%A1k%20Kitti%20M%C5%B1helyvit%C3%A1ra.pdf> (2025. 06. 15.) 25

²⁸ Hauriou, Maurice-t idézi POLLÁK 2018: 23.

²⁹ Az egyik legrészletesebb leírás kapcsán lásd BOROS Anita – KOI Gyula – MENYHÁRT Zsolt: I. rész – A közigazgatási eljárás szabályozásának nemzetközi modelljei. In. BOROS Anita – PATYI András (szerk): *A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája*. Budapest: Dialóg Campus, 2019.

terjed ki, hiszen a külföldi mintatvétel kapcsán elsősorban ezekre támaszkodom, amelyre tekintettel a visegrádi országok általános jellegű ismertetése is elmarad.

7.1. A német-osztrák megoldás

A német-osztrák típusú modell annak ellenére is igen jelentős mintát képez, hogy a szövetségi szerkezetből fakadó sajátosságok egy kétszintű szabályozási rendszert eredményeztek. Emellett azonban kifejezetten hangsúlyos volt az igen korán kialakult eljárási rendszer, valamint a közigazgatási bíráskodás sajátos szisztémája. A megoldást alkalmazó országok közé nemcsak Németország és Ausztria tartozik, de Svájc is.

Fontos tényező, hogy Ausztriában a közigazgatási eljárási kódex igen korán (1925-ben) megszületett, amelyet bár egyes német tartományok jogalkotása (Tübingia és Württemberg) is hamar lekövetett, az egységes német szabályozás – ahogyan erre majd a német példa kapcsán is utalok – csak 1976-ben ment végbe. Az osztrák szabályozást csaknem hetven évvel később, 1991-ben váltotta fel új szabályozás. Bár a megoldás ugyancsak egységes szabályozást tűzött ki célul, törvényi szinten is külön szabályozzák az elektronikus ügyintézés és a végrehajtás szabályait és a jogszabályhoz sok rendeleti szintű szabály is kapcsolódik.

Németországban pedig a már említett módon kétszintű: szövetségi állami és tartományi szabályozás valósul meg.

További jellegzetesség az alkotmányi alapelvi szabályok fontossága, amelyet az alkotmányok tartalmaznak és az alkotmánybíróságok részletesen értelmeznek. A tárgyi hatály Németországban sajátos, ugyanis a kivett eljárások közé tartoznak a szövetségi, illetve állami pénzügyi adóigazgatási eljárások, a szociális ellátások, valamint az iparjogvédelmi eljárások.

Az eljárás ebben a modellben – a miénkhez hasonlóan – három nagy szakaszra tagozódik: alapeljárás, jogorvoslati és végrehajtási eljárás, azonban a bírósági eljárás sajátosságai miatt a bírósági eljárást külön törvényben szabályozzák (önálló közigazgatási végrehajtási törvény) és a végrehajtási eljárásra is külön szabályozás vonatkozik. Az eljáráson belül megkülönböztetnek egyszerű, illetve összetett eljárást (vagy a német rendszerben formális és

azon kívüli eljárást), azonban mindkét típusra jellemző a gyorsaság, egyszerűség és az elektronikus ügyintézés is.³⁰

7.2. A francia megoldás

A francia megoldás kapcsán Pollák Kitti kiemeli, hogy bár a francia dogmatika igen jelentős a közigazgatás egésze kapcsán, az eljárási jog és azon belül is a hatósági eljárás közigazgatási szervek által végzett része kissé elhanyagolt terület a francia közigazgatási irodalomban. A francia közigazgatási eljárásjog alapvetően két alaptípusból áll: a közigazgatási (bíróági) peres eljárásból, továbbá a közigazgatási hatósági eljárásból, amelyek közül a szakirodalom az előbbi tartja hangsúlyosabbnak, hiszen ahogyan Pollák Kitti is megfogalmazza: „*a francia közigazgatási hatósági eljárás (is) a bírói jogfejlesztés által, lépcsőről lépésre alakult ki*”³¹. Így lényeges momentum, hogy az Államtanács önálló közigazgatási bíráskodási jogköre 1872-ben alakult ki, majd 1926-ban területi szinten is létrejöttek a prefektustól függetlenített közigazgatási bíróági fórumok, végül 1953-ban ennek általánossá tételével alakult ki a ma is létező rendszer. Ehhez képest az állampolgárokat a közigazgatással szemben megillető jogokról szóló törvényt Franciaországban meglehetősen későn, csak 2000. április 12-én fogadták el. Lőrincz Lajos azonban ennek elemzése kapcsán arra mutatott rá, hogy valójában 2011-ig még mindig nem jött létre általános közigazgatási eljárási szabályozás, ugyanis az egyes kérdéseket szétszórtan több törvény szabályozta.³²

A szabályozást a szakirodalom kompozit kódexnek nevezi, ugyanis a törvényi és a rendeleti szabályozást egy kódexen belül valósították meg. A kódex öt könyvből áll és számos, dogmatikailag is jelentős szabályozási elem, jogintézmény található benne, azonban az eljárás kivett jellege kapcsán további sajátosságok nem emelhetők ki.³³

7.3. Az angolszász megoldás

Az angolszász jogfejlődésének eltérő volta és sajátosságai a jogtudományban közismerten jelentkezik, amelyek a közigazgatási jogra általánosságban is kihatnak és nincs ez másképp a közigazgatási eljárásjog kapcsán sem. Az angolszász államokban általában a második

³⁰ BOROS - KOI – MENYHÁRT 2019: 31-34.

³¹ BOROS - KOI – MENYHÁRT 2019: 32.

³² LŐRINCZ Lajos: Franciaország közigazgatása. In SZAMEL Katalin – BALÁZS István – GAJDUSCHEK György – KOI Gyula (szerk.): *Az Európai Unió tagállamainak közigazgatása*. Budapest, CompLex – Wolters Kluwer. 2011, 261.

³³ BOROS - KOI – MENYHÁRT 2019: 25-31.

világháború után jelent meg a közigazgatási hatósági eljárás valamilyen szintű szabályozása. Ezek közül az Egyesült Államokban a külföldi mintatvétel kapcsán részletesebben elemzett Administrative Procedure Act (a továbbiakban: APA) keretjelleget szabályozása 1946-ban született meg, amelyet Ausztráliában 1978-ban az Administrative Law Act (a továbbiakban: ALA) követett, amelyek egyik sem a klasszikus kontinentális értelemben vett közigazgatási hatósági eljárási típusú kódex.

Koi Gyula rámutatott, hogy ezen országokban a közigazgatási joggal szemben a klasszikus jogászok saját attitűddel fordulnak, amelynek fő eredője, hogy az egyik legfiatalabb jogág és amelynek dogmatikai múltja – ezen álláspont szerint – nem nyúlik oly régi időkre vissza, mint például a polgári jogé. Ugyanez figyelhető meg a közigazgatási eljárásjog kapcsán is, azonban a brit jog a közigazgatási aktustannal mégis foglalkozott.

Koi Gyula az elemzése kapcsán néhány fő momentumot emelt ki, amelyek a következők: a judicial review („bíróági felülvizsgálat”), az ultra vires elv („erőn felül”), az intra vires elv („erőn belül”), a natural justice („tisztességes eljárás”), továbbá az estoppel („ésszerűség és jogbiztonság”). Ezek közül az első Patyi András elemzése szerint valójában a közigazgatási aktus bíróági felülvizsgálatával esik egybe. Az ultra vires elsősorban az helyi önkormányzatok kapcsán lehet ismerős, de ennek eljárási vetülete a hatáskörök túllépésével függ össze és az érvénytelenség fogalmáig vezetnek. A natural justice elve az alapelvek kapcsán jelentős, ugyanis többféle alapvető szabály kapcsolható hozzá, mint a meghallgatáshoz való jog, a tisztességes eljárás vagy a megfelelő ügyintézés elve. Az angolszász rendszerben különösen sokértelmű estoppel elve pedig a jogorvoslat szabályaihoz visz el.

A jelen dolgozatban később részletesebben tárgyalandó amerikai APA fő jelentősége kapcsán pedig Koi Gyula azt emeli ki, hogy a szabályozás a szövetségi tagállamok számára nyújt keretszabályt, ugyanis a tagállami közigazgatási szabályok különbözőek, amelynek céljai az alábbiak:

- *„Minden szerv köteles tájékoztatni a közvéleményt.*
- *A szabályalkotó – jogalkotó – eljárásban minden szerv köteles biztosítani a közvélemény részvételét.*
- *A szabályalkotó eljárásokra és a formális döntéshozatali eljárásra – a mi fogalmaink szerinti hatósági eljárásra – egységes és kötelező alapelvek (standardok) megállapítása.*

- *A bírósági felülvizsgálat terjedelmének rögzítése.*³⁴

8. A magyar megoldás

Hazánkban mára a negyedik modell (önálló közigazgatási eljárási kódex) valósult meg. Mint tudjuk, a sokféle közigazgatási eljárásnak vannak olyan közös elemei, mozzanatai, amelyek magas (törvényi) szinten általánosíthatók. Ezeket az általános szabályokat a korábbi államigazgatási eljárási törvények³⁵, majd az azokat felváltó, a Ket. állapította meg.

A Ket. azonban nem tudott a hatósági eljárások kiérlelődött törvényi (eljárásjogi szempontból vett) alapjává válni. Egyrészt ez annak volt köszönhető, hogy a társadalmi és technológiai fejlődés felgyorsult, valamint a regnáló kormányok más-más szemléletet képviseltek. Elmondható, hogy a Ket-nek tíz év elteltével szinte minden rendelkezése módosult, némelyik többször is. Szövege – a kódexszerű módosításokra figyelemmel – egyre bővült, ezáltal a koherenciája meggyengült. A szakma és a jogalkalmazók az évek múltával már egyfajta ügyintézői itinerként tekintettek rá.

Ezzel párhuzamosan egyre több eljárás kikerült a Ket. hatálya alól, aláásva annak átfogóan általános jellegét. Gyakorlattá vált a Ket. ún. „mögöttes” jogszabályként való alkalmazása, ezzel is gyengítve generális tulajdonságát. Ez nem volt másként az adóigazgatási eljárások tekintetében sem, hiszen az akkor hatályban volt régi Art. is annak tekintette.³⁶ Ez a probléma azonban nemcsak a Ket. esetében jelentkezett. A régi Art. is magán viselte már ezeket a jegyeket, amelyek alapot szolgáltatottak esetében is az újraszabályozásra³⁷, de erről egy kicsit később.

Az általános eljárásjogi kódex újraszabályozását indukáló közigazgatási szervezetrendszeri, jogalkotási körülmények kapcsán még az alábbiakat érdemes kiemelni.

³⁴ BOROS - KOI – MENYHÁRT 2019: 43-44.

³⁵ Az államigazgatási eljárás általános szabályairól szóló 1957. évi IV. törvény (Et.) és az államigazgatási eljárás általános szabályairól szóló 1957. évi IV. törvény módosításáról és egységes szövegéről szóló 1981. évi I. törvény (Áe.).

³⁶ Lásd Art. 5.§-a szerint.

³⁷ „Mivel az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 2004. január 1-jei hatálybalépése óta számos módosításon esett át, és több technikai jellegű részletszabály került a törvénybe, így szükségessé vált egy a jelenleginél egyszerűbb, közérthetőbb, az adózók adminisztrációs terheit csökkentő, és az adóhatóság szolgáltató jellegét erősítő szabályrendszer kialakítása.” KÖVÁGÓ Zoltán: Az adózás rendjének újraszabályozása. *Adóvilág*, 2017, 21(13-14), 2.

Többek között a fenti körülmények okán, a 2010-es évek idusán megérett a helyzet arra, hogy a jogalkotó új szemléletű törvényt alkosson, mindezt úgy, hogy az említett hibákat (is) kiküszöbölje. A törvény alapkonceptiója volt, hogy összegyűjtse azokat a szabályokat, amelyek az eljárásokban közösek, mellőzve azokat, amelyek nem terelhetők ebbe a „rendszerbe” (és mint tudjuk bőven voltak, vannak ilyen szabályok), illetve, hogy valódi – „többfrontos” – egyszerűsítést³⁸ hajtson végre.

Felmerülhetett volna a különös eljárási rendelkezések teljes kizárása, azonban belátható volt, hogy ennek érvényesülése esetén az új szabályozás parttalanná válna. A külön(ös), kiegészítő, illetve speciális szabályozás lehetősége tehát – továbbra is, „kiskapuként” – megmaradt, bár már sokkal szűkebb körben, továbbá annak miniszteri rendeleti „színtere” tiltottá vált. Kifejezett törekvés volt arra nézve, hogy a korábbi, ún. „háromszintű szabályozással”³⁹ szakítsanak, mivel az nehezen átlátható helyzetet idézett elő.

Figyelemmel kellett lenni arra is, hogy az új jogszabály garanciális eljárási szabályokra vonatkozó kógens rendelkezésekre szorítkozzon. Emellett a kialakított új szervezetrendszer⁴⁰ – melynek vizsgálata a kutatásnak nem tárgya –, a közigazgatási hivatalokat felváltó, számos szakhatóságot magába olvasztó általános hatáskörrel rendelkező kormányhivatalok megjelenése is az egységes, közös alapokon nyugvó eljárásjogi kódex kialakítását várta, illetve annak „közigazgatási eljárásjogi” igényével lépett fel.

Áttekintve a hazai közigazgatási hatósági eljárásjog fejlődési útját, illetve karakterisztikáját⁴¹, kijelenthető, hogy a felhalmozott kodifikációs, illetve gyakorlati tapasztalatok okán a közigazgatási eljárásjog már régen „nagykorú lett”. Nagykorúsága révén pedig szabályozási –

³⁸ „A „Közigazgatás- és Köszolgáltatás-fejlesztési Stratégia 2014-2020” a hatósági eljárásokra vonatkozó szabályozás irányát át korszerű és ügyfélbarát eljárásrendben, az egyszerűbb eljárásokban, a rövidebb bruttó eljárási időtartamokban, az eljárások túlszabályozottságának csökkentésében (dereguláció), egyúttal pedig – a hatékonyság növelésének útjaként – a belső munkafolyamatok egyszerűsítésében ragadta meg, ezért e célkitűzéseket a törvényjavaslat kidolgozása során is szem előtt tartotta a kodifikátor.” HAJAS Barnabás: Általános közigazgatási rendtartás - Ket. kontra Ákr. Új Magyar Közigazgatás, 2016, 4(3),18.

³⁹ A Ket. általánosan érvényesülő szabályai mellett lehetővé tette a Ket. hatálya alól kivett eljárásokat, illetve a részben eltérő szabályok szerint lefolytatott eljárások körét, valamint azokat az eljárásokat, amelyek esetében a Ket. csak háttérjogszabályként érvényesült.

⁴⁰ Lásd egyes közigazgatási tárgyú törvények módosításáról szóló 2015. évi VI. törvény; a területi államigazgatási szervezetrendszer átalakításával összefüggő egyes törvények módosításáról szóló 2015. évi VIII. törvény és a közigazgatási bürokráciacsökkentéssel összefüggő törvénymódosításokról szóló 2015. évi CLXXXVI. törvény.

⁴¹ BOROS Anita: Összegző megállapítások – a közigazgatási (hatósági) eljárásjog szabályozási karakterisztikája. In BOROS Anita – PATYI András (szerk.): *A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája*. Dialóg Campus, Budapest, 2019, 457-474.

jó értelemben vett – nagyvonalúság, letisztultság is kíváncsággal jelentkezett a legutóbbi kodifikáció során, amelyhez társult az az igény is, hogy a sok részletmegoldás és –kérdés meghatározása helyett „nagykorúnak” tekintse a közigazgatási jogviszonyban részt vevő feleket, az ügyfelet és a hatóságot is. Fontos mérföldkő volt ez, hiszen ezzel a felismeréssel egyértelmű törekvés volt arra, hogy a szabályozás során a „lényegre”, az egyszerűsége, az egyszerűsítésre, mindezek mellett a közérthetőségre helyeződjön a hangsúly. Általános célként fogalmazódott meg, hogy növelni kell az általános eljárási kultúra színvonalát, amelynek érdekében kifejezett jogalkotói szándék volt, hogy az új törvény terjedelmében jóval rövidebb legyen, mint elődje, viszont eljárásjogi szempontból annál univerzálisabb, figyelemmel az állami közigazgatásban megjelent, a szervezetrendszer jellemző centralizációra.

9. Az adóigazgatási eljárás illeszkedései, avagy az adóigazgatás helye a közigazgatási eljárások „berkeiben”

9.1. Az adóeljárás rövid története

9.1.1. Az adóeljárás kialakulása az 1950-ig tartó időszakban

Bár az adóigazgatási eljárás története igen hosszú múltra nyúlik vissza, az eljárásjogi alapok tekintetében mégsem beszélhetünk egységes kodifikációról, hiszen az éppúgy hiányzott a magyar általános közigazgatási eljárásban, mint az adóigazgatási eljárásban. Jelen fejezet nem vállalkozik arra még részlegesen sem, hogy a magyar adóigazgatási eljárás teljes történetét feltárja, csupán a dogmatikai különbségeket és azt kívánja igazolni, hogy a pénzügyi igazgatás terén a fő szempontot az állami pénzügyek védelme jelentette, amely a szabályozáson végigvonul már a kezdetektől fogva. Ez a momentum volt, amely lehetővé tette a pénzügyi jog kialakulását a közigazgatási jogot megelőzően is és a későbbi szabályozás kapcsán is fő vezérfonalat jelentett.

A modern értelemben vett adózást, adóztatást az 1848-49-es forradalom és szabadságharcról számíthatjuk. A szabadságharc elbukását követően – osztrák mintára – vezették be az adózást,

egyúttal létrehozva az adóztatási szerveket, bár a közteherviselést deklaráló 1848. évi VIII. tc. nyomán az 1849 áprilisában elfogadott 1849. évi VII. tc. tartalmazott adószabályokat⁴².

A magyarországi passzív ellenállás miatt azonban az e fajta adózási rendszer nem működött. Az 1867-ben⁴³ történt kiegyezés egyik fő oka is az volt, hogy a közteherviselés nem valósult meg valójában, adózási fegyelem nem volt fellelhető, így a bevételek elmaradtak. Mindenképpen indokolt volt az adózási szabályok jogszabályba foglalása, a folyamat teljes kodifikálása, számon kérhetővé tétele. E nélkül veszélyben forgott volna maga a Habsburg Birodalom⁴⁴ is.

A fenti előzmények után született meg a közadók kivetése, befizetése, biztosítása, behajtása és pénzügyi törvényszékek felállításáról szóló *1868. évi XXI. törvénycikk*⁴⁵, mely tulajdonképpen az első olyan jogszabály, ami az adózással kapcsolatos eljárási szabályokat tartalmazta. Ennek köszönhetően – igencsak előremutató módon – részleteiben szabályozásra került az adózás teljes folyamata. Tárgyköre kiterjedt az adók kivetésére, mérséklésére, a bírságolásra, az elévülésre, a végrehajtásra, sőt a tisztviselők személyes felelőssége is nyomatékot kapott.

Szintén korát meghaladónak számított, hogy pénzügyi törvényszékek kerültek felállításra.⁴⁶ Az országgyűlés már ekkor felismerte, hogy speciális ismeretekkel rendelkező szakemberek, illetve jogászok szükségeltetnek az adóügyekben történő „ítélkezésben”.

A korabeli adófolyószámla az adózó nevére kiállított ún. adókönyvecske volt, ebben „*ki kell tüntetni: az adóhátralékot, a folyó évi adót és alapját, adónemek szerint, a fizetési határidőket, a fizetési lapot és a törvénynek a fizetési kötelezettségre vonatkozó nyomtatott határozatait.*”⁴⁷ Majd 1872-ben egy lényeges szervezeti változás is történt, ugyanis ezen időpontban lettek szétválasztva a királyi adóhivatalok és a vámhivatalok.⁴⁸

⁴² JUSZTINGER János: A magyar adóigazgatás története a XIX-XX. században I. Jura, 2018/2, 149-159. és JUHÁSZ István: Az első magyar adóreform. AdóOnline, 2015. december 11., <https://ado.hu/ado/az-elso-magyar-adoreform/> (2022. 07. 12.)

⁴³ A 69 pontból álló határozatot 1867. március 30-án fogadta el a képviselőház.

⁴⁴ Az utókor Habsburg Birodalom vagy Habsburg Monarchia névvel illeti a Habsburg-ház kezén levő államok összességét I. Rudolf német király 13. századi uralkodásától kezdve egészen az Osztrák-Magyar Monarchia 1867-es megalakulásáig.

⁴⁵ 1868. évi XXI. törvénycikk a közadók kivetése, befizetése, biztosítása, behajtása és pénzügyi törvényszékek felállítása iránt - Szentesítve: 1868. VII. 28. Kihirdetve: az országgyűlés mindkét házában 1868. VII. 28.

⁴⁶ 1868. évi XXI. törvénycikk 97-99.§.

⁴⁷ 1868. évi XXI. törvénycikk 5.§.

⁴⁸ SZABÓ Ildikó: Az adómegállapítás jogtörténeti kialakulása és fejlődése. PRO PUBLICO BONO – Magyar Közigazgatás, 2017/1, 32–55, 49.

A következő momentum – amivel érdemes részletesebben foglalkozni – a Pénzügyi Közigazgatási Bíróság szabályozása (a pénzügyi közigazgatási bíróságról szóló 1883. évi XLIII. tc.) és az ezzel egyidejűleg elfogadott a közadók kezeléséről szóló 1883. évi XLIV. tc. Az ítélkező fórum létrehozása nyomán szükségszerű volt egy egységes kodifikált szabályanyag megalkotása. Bár a perjogi szabályanyag nem tükrözi teljesen az általános eljárási vagy pénzügyi eljárási szabályokat – kodifikált joganyag hiányában –, mégis érdemes áttekinteni, hogy a vita során milyen különbségeket emeltek ki a pénzügyi terület kapcsán. A Pénzügyi Közigazgatási Bíróság történetét és működését Stipta István dolgozta fel⁴⁹, amelynek kapcsán részletesen kitért az eljárási jogi szabályok elfogadására. Sajnos a működés dokumentumai csak részben feltárhatók, hiszen – ahogyan azt Stipta István is említi –, a bíróság iratanyaga 1944–45-ben megsemmisült, ahogyan az Igazságügyi Minisztérium levéltárának az anyaga is.⁵⁰

Az 1883. évi XLIV. tc. rendelkezései kapcsán a 27. §-t érdemes kiemelni, amely a fellebbezés szabályait tartalmazta. Ennek alapján bár általánosságban és az indok megjelölése nélkül tett fellebbezésekkel a hatóság nem volt köteles foglalkozni, a fél az adókető bizottság által hozott végzés „aránytalanságára” mégis hivatkozhatott. A bírósági eljárási szabályok elfogadása kapcsán Stipta azt emelte ki, hogy a törvényhozási vita középpontjában a jogvédelem elve, a testületi döntéshozatal, valamint a jogviták gyors lezárása és az állam pénzügyi érdekeinek védelme állt. Ezen elvek miatt a legnagyobb vitát a szóbeliség elvének bevezetése jelentette a bírósági eljárásban, hiszen az az eljárások meghosszabbításával járhatott volna. A szóbeliség kapcsán több koncepció is körvonalazódott, így a szóbeliség teljes elutasítása és az elv kiteljesedett érvényesítése, mint a két szélső érték között ismeretes volt a fakultatív szóbeliség elve is, amelyet több ország is alkalmazott a korszakban, közte a francia és az osztrák rendszer (a teljes szóbeliséget a porosz és az angol rendszer „használta”).⁵¹

Ehhez képest a magyar rendszerben a szóbeliség elvét – máshol nem alkalmazott módon – a pénzügyi bizottság elvetette abbéli félelmében, hogy az az ügyek befejezését jelentősen hátráltatná. E körben kiemelték még, hogy az ügyek jelentős része minden bizonnyal

⁴⁹ STIPTA István: *A pénzügyi közigazgatási bíróság tevékenysége (1884–1896)*. Budapest, Dialóg Campus, 2019.

⁵⁰ STIPTA 2019: 8.

⁵¹ Lásd erről STIPTA István: A magyar pénzügyi közigazgatási bíróság eljárási rendje (1884-1896). *Miskolci Jogi Szemle*, 2011. 6. évf. különszám, 168-182. Online: https://www.mjsz.uni-miskolc.hu/files/egyeb/mjsz/201102/13_stiptaistvan.pdf (2024. 05. 16.) 180.

„alacsony értékű” lesz és ezen ügyekben nem célszerű a – mai szóhasználattal – ügyfeleket napokig Budapestre citálni.

Mindezen szempontok ellenére az igazságügyi bizottság azonban az ún. fakultatív szóbeliség mellett érvelt, amely alapján a szóbeli eljárás főszabály szerint nem kötelező, de a feleknek lehetőségük lett volna az érveiket a bíróságnak közvetlenül is szóban előterjeszteni. Az érvek között szerepelt, hogy az írásbeli beadványt referáló bíró álláspontja túlsúlyba kerülhet és arra a felek nem is reagálhatnak, így az anyagi igazságosság elve is csorbát szenvedhet és – a további jogorvoslatok hiánya miatt – ez különösen sérelmes lehet. Bár a szaksajtó ugyancsak a szóbeliség mellett foglalt állást, a képviselőházi vitában a pénzügyi bizottság álláspontját vették alapul, amely az állam pénzügyi érdekeit tartotta szem előtt. További érv volt az írásbeliség mellett, hogy a polgári perrendtartás novellája (1881. évi LIX. törvénycikk) sem érvényesítette a szóbeliség elvét.⁵²

Stipta István arra is rámutat, hogy a szabályozás dogmatikailag is meglehetősen homályos volt, így gyakorlatilag szinte minden jogorvoslatot fellebbezésnek nevezett; nem tisztázott alapvető fogalmakat, mint például a panasz intézménye és az sem volt egyértelműen rögzített, hogy a jogsérelem mellett az érdeksérelem is alapjául szolgálhat-e a döntés megtámadásának, azonban a szabályozás egésze alapján (új bizonyíték csatolásának a lehetősége) mégis nyilvánvaló volt ez a lehetőség.

A „fellebbezést”, azaz a keresetlevelet 30 napon belül kellett benyújtani, amelyben egyértelműen meg kellett jelölni a megtámadott döntést és annak a kifogásolt pontjait és a fentiek alapján a keresetlevélben a felperes akár új tényre is hivatkozhatott. A keresetlevelet a közigazgatási szervhez kellett benyújtani, amely azt 8 napon belül továbbította a bíróságnak. Súlyos hiányosság volt azonban, hogy a felterjesztő („felvilágosító”) iratról a szabályozás nem rendelkezett. Így Stipta azt emelte ki, hogy sok esetben hosszadalmas levelezés útján ismerhette meg a bíróság a pénzügyi szerv álláspontját, mivel a döntések döntő részben formális jellegűek voltak.⁵³

A polgári eljáráshoz igazodott a nyilvánosság érvényesülése is, ami – szóbeliség hiányában – a peranyag ismertetésére korlátozódott, de a közérkölcös érdekében a nyilvánosság is korlátozható volt, ám a felek és két-két meghívottjuk ekkor is részt vehetett a tanácsülésen.

⁵² STIPTA 2019: 42-43.

⁵³ STIPTA 2019: 46-47.

Az ítéletet minden esetben nyilvánosan hirdették ki, amely azonban a kérelmen nem terjeszkedhetett túl, ugyancsak a magánjogi szabályoknak megfelelően. A döntés korlátai kapcsán azonban kiemelendő a 14. §, amely szerint a közigazgatási normák törvényességéről dönthetett a bíró, de azok célszerűségéről vagy szükségességéről már nem.⁵⁴ Súlyos eljárási hibák esetén új eljárásra lehetett kötelezni, míg a tényállás hiányosságait az eljárás során a bíróság maga pótolhatta, azonban a tanúk vagy szakértők kihallgatását már nem tartották célszerűnek a képviselőházi vitában.

A pénzügyi közigazgatási bíróság ügyrendjének meghatározására a Minisztertanács kapott felhatalmazást.

A Pénzügyi Közigazgatási Bíróság egyben a közigazgatási bíráskodás alapkövét is jelentette, ahogyan ezt Patyi András⁵⁵ vagy Tamás András⁵⁶ is megjegyezte. A Magyar Királyi Közigazgatási Bíróság eljárásrendje általánosságban egységes módon szabályozott valamennyi eljárást, azzal, hogy egyes ügyekre speciális szabályokat is alkotott és a bíróság két osztályra tagozódott, az ún. pénzügyi osztályra, valamint az általános közigazgatási osztályra. Ugyanezt a megosztást alkalmazták volna az 1930-as években tervben volt alsóbb fokú közigazgatási bíróságokon is⁵⁷. A törvény korabeli kommentára (A M. Kir. Közigazgatási Bíróság legújabb anyagi- jogi, hatásköri és eljárási joggyakorlata) kifejezetten az adó- és illetékügyek gyakorlatával közel 350 oldalon foglalkozott (852-1197. oldal), azonban ennek kapcsán kifejezetten az egyes adónemekkel kapcsolatos döntéseket tárgyalta, semmint dogmatikai megjegyzéseket tett volna.⁵⁸

Később, a két világháború között a dualizmusból megörökölt adórendszer számtalan új adófajttával gyarapodott.

⁵⁴ STIPTA 2019: 47-51.

⁵⁵ PATYI András: A közigazgatási perrend az 1896-ban létrehozott Közigazgatási Bíróság időszakában. <https://kuria-birosag.hu/hu/kuriai-dontesek/patyi-andras-kozigazgatasi-perrend-az-1896-ban-letrehozott-kozigazgatasi-birosag> (2025. 08. 03.).

⁵⁶ TAMÁS András: „Közigazgatási jog” in JAKAB András – FEKETE Balázs (szerk.): Internetes Jogtudományi Enciklopédia (Közigazgatási jog rovat, rovatszerkesztő: BALÁZS István) <http://ijoten.hu/szocikk/kozigazgatasi-jog> (2018) [31].

⁵⁷ MARTONYI János: A közigazgatási bíráskodás és legújabbkori fejlődése. Budapest, Királyi Magyar Egyetemi Nyomda, 1932, 27.

⁵⁸ VÖRÖS Ernő – LENGYEL József – RAKOVSKY Iván: *A M. Kir. Közigazgatási Bíróság legújabb anyagi-jogi, hatásköri és eljárási joggyakorlata, általános közigazgatási, adó- és illetékügyekben, ideértve az Orvoskamrai tagfelvételi és orvosi fegyelmi ügyek, valamint a felvidéki, karpátaljai, erdélyi és délvidéki ügyek joggyakorlatát, egyúttal a Közigazgatási Bírósági törvény magyarázata*. Budapest, M. Kir. Közigazgatási Bíróság II. kötet. 1943.

1909-ben a közzadók kezelésére vonatkozóan ismét új szabályozást fogadtak el (a közzadók kezeléséről szóló 1909. évi XI. tc.), amelyben a fellebbezés széles körű lehetőségét továbbra is megőrizték egyben a nyilatkozattétel megtagadásának a lehetőségét is bővítették⁵⁹. Ugyanakkor Ereky István ezen eljárási szabály kapcsán azt emeli ki, hogy ahogyan az 1883-ban megalkotott eljárási szabályozás, úgy az 1909-ben megalkotott új törvénycikk is meglehetősen elavult eljárási szabályokat tartalmaz, amely különösen tetten érhető a pénzügyi büntetőjogi szabályok kapcsán.⁶⁰ 1918 után a közterhek jelentősen nőttek, és az átlagos adózó számára az adórendszer még bonyolultabbá vált.⁶¹ Ebből a korból három jogszabály emelhető ki, az egyik a vagyonadóval kapcsolatos *1916. évi XXXIII. törvény*, a másik a *1924. évi IV. törvény*, amely a jövedelemadóval függött össze, míg az eljárási szabályokat 14 év után ismét újraszabályozta az 1923. évi VII. tc., a trianoni békeszerződés után célul tűzve a pénzügyi stabilitás megteremtését és a hatékonyság érvényesítését.

Ugyancsak a korszak érdekes adaléka, hogy bár az 1929. évi XXX. tc. a másodfokú közigazgatási eljárás után mindig lehetővé tette a bírósághoz fordulást, az ekkor készülő tervezet már kivezette volna a másodfokú eljárást és közvetlenül támadhatóvá tette volna a közigazgatási döntéseket azzal, hogy az adó- és illetékügyekben ekkor is megmaradt volna a másodfokú ügyintézés lehetősége és kizárólag a másodfokú döntés után és a másodfokú szervén keresztül lehetett volna a közigazgatási döntéseket bíróság előtt megtámadni.⁶²

Az 1930-as évektől egyre inkább erősödött az általános kódex létrehozásának az igénye, amely körében Valló József és Sztás Jenő tervezete emelkedett ki. Valló József tervezete a speciális eljárásokat a szabályozás előkészítését bemutató munka bevezető részében említette, amelynek kapcsán arról értekezett, hogy az általános eljárási szabályok előkészítéséhez fontos a speciális és különös szabályok ismerete és ezek összegyűjtése meg kell, hogy előzze a kodifikációt. Ugyanakkor azt is kiemelte, hogy általános érvényű közigazgatási eljárási törvény csak abban az esetben születhet, ha a leendő kódex minden szabálya „*suppletorius*, vagyis csak abban az esetben érvényes, ha azzal ellenkező különös szabály nincs; a másik rendelkezés az, hogy azokra az egyes konkrét közigazgatási eljárásokra, amelyek

⁵⁹ 1909. évi XI. törvénycikk indokolása a közzadók kezeléséről. <https://net.jogtar.hu/ezer-ev-torveny?docid=90900011.TVI&searchUrl=/ezer-ev-torvenyei%3Fpagemum%3D46> (2025. 12. 28.).

⁶⁰ EREKY István: Adalékok a modern magyar pénzügyi közigazgatás kialakulásához. 17-Pannónia Könyvtár, Pécs, 1943, 18.

⁶¹ POGÁNY Ágnes: Adók Magyarországon a két világháború között, Rubicon 2012/6. 72.

⁶² MARTONYI János: A közigazgatási bíráskodás és legújabbkori fejlődése. Budapest, Királyi Magyar Egyetemi Nyomda, 1932, 56-57.

alapelveikben különböznek az általános eljárástól és már kimerítően szabályozva vannak, a kodifikáció érvénye még az említett megszorított mértékben sem terjed ki. Ilyen eljárások: az összes közigazgatási hatóság előtt folyó büntetőeljárások, a fegyelmi (és ezzel kapcsolatos végelbánás alá vonásról rendelkező) eljárások, a községi bíráskodás, a választójog körében előforduló eljárások és a pénzügyi közigazgatás körébe tartozó eljárások [...].⁶³” Valló József tervezete tehát a pénzügyi ügyeket, azaz a mai értelemben vett adóigazgatási eljárást a kodifikáció mellett is kivett eljárásnak minősítette volna, annak alapelvi sajátosságai okán.

Ugyancsak kiemelendő, hogy míg a közigazgatási eljárás kódexbe foglalása sokáig váratott magára, addig az adóigazgatás terén már léteztek eljárási szabályok. Koi Gyula a közigazgatási eljárás története kapcsán így írt erről: „Vasváry rámutat, hogy a régebbi közigazgatás jellemzője a tulajdonképpeni (írott) jogszabályok hiánya volt mind Nyugat-Európában, mind Magyarországon. Ha keletkeztek is anyagi jogszabályok, azoknak tényleges alkalmazási módja, a közigazgatási eljárás nem volt szabályokhoz kötve, kivéve (a magyar jogban) az iparengedélyt, a kisajátítást, az adókimetést, és az újoncozást (a katonai sorozás) – mutat rá Georg Meyer (1883) és Stengel (1886) nyomán.”⁶⁴

Az 1950 előtti időszak tekintetében tehát megállapítható, hogy a bíráskodás tekintetében ugyancsak a pénzügyi eljárás előzte meg az általános eljárást, ahogyan ezt Martonyitól⁶⁵ kezdve Patyi Andrásig⁶⁶ mindenki említette.

Szintén lényeges, hogy bár a közigazgatási ügyek közé emelték a pénzügyi ügyeket, azok különállása végig megmaradt részben a bíráskodásban is követhetően, de már akkor is a jogorvoslatok kapcsán. Ugyan a M. Kir. Közigazgatási Bíróság létrejöttével a közigazgatási perek intézése kiterjedt ezen ügyekre is, de a különállás e tekintetben is megfigyelhető volt, hiszen az adó- és illetékügyekre külön osztály működött.

A közigazgatási kodifikáció kapcsán kiemelendő, hogy amennyiben a közigazgatási bíróságok alsóbb fokon is létrejöttek volna, akkor – a maihoz hasonló módon – csak a pénzügyi ügyek kapcsán kívánták volna megőrizni a kétfokú közigazgatási eljárást (Martonyi),

⁶³ VALLÓ József: Közigazgatási eljárás, Budapest, 1937, 8.

⁶⁴ KOI Gyula: A hazai közigazgatási eljárásjog kialakulása (1957-ig, az Et. hatálybalépéséig). In. BOROS Anita – PATYI András (szerk): *A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája*. Budapest: Dialóg Campus, 2019, 60.

⁶⁵ MARTONYI 1932: 13.

⁶⁶ PATYI András: A magyar közigazgatási bíráskodás elmélete és története (Institutiones Administrationis VIII. kötet), Dialóg Campus, Budapest, 2019, 12.

másrészt az egyeséges közigazgatási eljárási kodifikáció során kivett eljárásként kívánták kezelni az adó- és illetékügyeket, a választójogi és kihágási ügyek mellett.

9.1.2. Az 1950-2016 közötti időszak

Az adóztatás történetének következő jelentős állomása a II. világháború utáni időszak volt. Ebben az időben „mutatható ki” egyre inkább a közigazgatási eljárásjog fejlődése mellett⁶⁷, hogy az adóigazgatási eljárásjog is „gyökeret ver” és párhuzamos életet kezd élni. Ennek értelmében a jogalkotó az Áe. mellett szükségét érezte az adóeljárások speciális volta miatt a külön szabályozásnak. Ez Korm. rendeletek, illetve Minisztertanácsi rendeletek formájában öltött testet, az alábbiak szerint.

Elsőként az adók kivetéséről és beszedéséről szóló 57/1957. (IX. 6.) Korm. rendelet született meg, mely háttérjogszabályként az Áe. alkalmazását rendelte el.⁶⁸ A jogszabály az adóeljárás folyamatát teljes mértékben szabályozta, melyből kiemelhető, hogy a bizonyítás vonatkozásában tartalmazta az adóhatóságok jogait is. Ezek között megtalálhatjuk pl. a ma is ismert meghallgatás jogát; a tanú, szakértő bevonását; a helyszíni szemlét. Az adó megállapításának módja ekkor a *kivetés* volt.

A hivatkozott jogszabályban már fellelhető volt az adóbírság fogalma, amelyet adópótlékként nevezett. Az adópótlék egy összefoglaló definíció volt. Tulajdonképpen tartalmazta a befizetni elmulasztott adót és a késedelmi kamatot (ez a mai késedelmi pótléknak felel meg) is.

Mindemellett szabályozta az egyetemleges kötelezés fogalmát. Ezen kívül az adó mértékének kérelemre történő mérséklését, az elévülést, a behajthatatlanság esetére az adó törlését is, továbbá – részletesen – a végrehajtási eljárást.

⁶⁷ A második világháborút követően a két tanács törvény szabályozott néhány eljárási kérdést is, azonban az egységes közigazgatási eljárásjogi kodifikáció gondolata 1954-ben fogalmazódott meg, majd 1956-ra el is készült az első közigazgatási eljárási törvényünk tervezete, melyet 1957 nyarán fogadott el az akkori törvényhozás és így lett az 1957. évi IV. törvény Magyarország első önálló, egységes közigazgatási eljárási törvénye. In BOROS Anita: „A közigazgatás” in JAKAB András – FEKETE Balázs (szerk.): Internetes Jogtudományi Enciklopédia (Közigazgatási jog rovat, rovatszerkesztő: BALÁZS István) <http://ijoten.hu/szocikk/kozigazgatasieljarasi-jog> (2019). [17].

⁶⁸ 57/1957. (IX. 6.) Korm. rendelet 3.§: „Az adóügyekkel kapcsolatos eljárásban - ideértve a jogorvoslati eljárást is - az államigazgatási eljárás általános szabályait és a jelen rendeletben megállapított szabályokat kell alkalmazni.”

A kodifikációs törekvések mellett végül a tényleges közigazgatási (államigazgatási) eljárási kodifikáció csak 1957-ben valósult meg, az államigazgatási eljárásról szóló 1957. évi IV. törvény által. A törvény indokolása kiemelte, hogy az államigazgatási (közigazgatási) eljárás sokrétősége miatt bár nem alkotható olyan eljárási jogszabály, amely minden államigazgatási ügyben egyforma részletezettségű szabályokat tartalmaz, mindez nem zárja ki egyes általános szabályok megalkotását. Ugyanakkor fontos, hogy a jogalkotó ezzel „*meggátolja, hogy a törvény mellett és helyett korlátlanul érvényesülhessenek különböző elvi alapokon nyugvó, alapkérdésekben is ellentmondó különös eljárási szabályok.*”⁶⁹ Ennek szellemében a törvény a kivett eljárások közé csak a döntő bizottsági eljárásokat, a szabálysértési eljárásokat, a Munka Törvénykönyvében szabályozott eljárásokat és a devizagazdálkodás körébe tartozó eljárásokat sorolta.⁷⁰

Ugyanakkor a pénzügyi terület különlegessége annyiban megmaradt, hogy az Áe. a közlönyállapottól kezdődően – a kivetés jogalapja tekintetében – lehetővé tette az adó- vagy illetékkötelezettséget megállapító határozat bíróság előtt történő megtámadását.

A szabályozás következő mértékadó lépcsőjét az 1969-es év jelentette. Ekkor került megalkotásra a 39/1969. (XI. 25.) Korm. rendelet – mely később számos módosításon esett át az 58/1981. MT rendelet által az 1982-től történt hatályon kívül helyezéséig –, amely hatálya alá kifejezetten a lakosságra vonatkozó adóigazgatási és az illetékekkel kapcsolatos eljárások tartoztak. Megmaradt az Áe. mögöttes jogszabályi jellege⁷¹ ezt követően is, azonban pl. a jogorvoslatok terén speciális intézményeket vezetett be (adóhelyesbítés, visszakövetelés, adóbehajtási kifogás és igényper).

Egy speciális jogintézményről is szólni kell, hiszen a jogszabály ismerte a kamattérítést. Ennek lényege az volt, hogy azt az adózót, aki adótartozását az esedékességre megállapított határidő előtt befizette, az előre befizetett összeg után kamattérítésben⁷² kellett részesíteni. A kamattérítésre vonatkozó szabályokat pedig a pénzügyminiszter állapíthatta meg.

A következő jogszabály, amelyről szót kell ejteni a lakossági adóigazgatási eljárás általános szabályairól szóló 58/1981. (XI. 19.) MT rendelet volt. A rendelet nem rendelkezett az Áe-hez

⁶⁹ Áe. Indokolás. Általános indokolás.

⁷⁰ Ár. közlönyállapot 1. § (7) bekezdés.

⁷¹ 39/1969. (XI.25.) Korm. rendelet 3.§: „Az adóigazgatási eljárásban az államigazgatási eljárás általános szabályairól szóló 1957. évi IV. törvényben és az e rendeletben, valamint az adójogszabályokban megállapított rendelkezéseket kell alkalmazni.”

⁷² 39/1969. (XI.25.) Korm. rendelet 9.§.

való viszonyról – így azt visszalépésként, ellenben egyfajta általános szabályokról való első „modernkori” leválásként is értékelhetünk –, az adóeljárásokban kizárólag az MT rendeletet rendelte alkalmazni.

Újításként említhető, hogy nevesítve megjelent az adóellenőrzés fogalma a következők szerint: *„Az adókötelezett, illetőleg a fizetendő adó mértékének megállapítása érdekében az adóhatóság adatokat gyűjt, tájékoztatást kér és az adózóknál ellenőrzést tart. Az ellenőrzés körébe tartozik az adózó személyes és vagyoni helyzetének tisztázása is.”*⁷³ A mai szabályokkal⁷⁴ való összevetés alapján érzékelhető, hogy ez valóban csak „említésszerű” szabályozásnak volt tekinthető.

Ezen megállapításon túlhaladva leszögezhetjük – a kor társadalmi viszonyait, berendezkedését is figyelembe véve –, hogy a szabályozás elégséges volt, azonban nem volt eléggé veretes, részletes ahhoz, hogy kódexjellegűt öltön, illetve kívánjon.

Az 1981. évi I. törvény alapvető reformot hajtott végre az eljárási törvényen alapelveket beillesztve és a kivett eljárások mellett megteremtette annak lehetőségét, hogy egyes eljárások vonatkozásában az Áe. másodlagosan érvényesüljön. Az Áe. 3. § (6) bekezdése szerint *„Ezt a törvényt a honvédelmi, devizahatósági, a külkereskedelmi igazgatási, a társadalombiztosítási és az adóügyekben akkor kell alkalmazni, ha jogszabály másként nem rendelkezik.”* A hivatkozott szakasz (8) bekezdése szerint csak törvény tartozhatott ide. Ilyen eljárás volt *„... a honvédelmi, a külkereskedelmi igazgatási, a társadalombiztosítási, családtámogatási, az adó-, jövedéki és vámigazgatási, az iparjogvédelmi, az idegenrendészeti és menedékjogi, az atomenergia alkalmazása körébe tartozó egyes tevékenységek, a tisztességtelen piaci magatartás tilalmáról és a versenykorlátozásról, az árak megállapításáról, a biztosítóintézetekről és a biztosítási tevékenységről, a hitelintézetekről és pénzügyi vállalkozásokról, az értékpapírok forgalomba hozataláról, a befektetési szolgáltatásokról és az értékpapírtőzsdéről, az önkéntes kölcsönös biztosító pénztárakról, az emberi felhasználásra kerülő gyógyszerekről szóló törvények, valamint a magánnyugdíjakról és a magánnyugdíjpénztárakról, az ingatlan-nyilvántartásról, az elektronikus aláírásról, a hírközlésről szóló törvények alkalmazása körébe tartozó tevékenységekre vonatkozó ügyek. Ezekre az ügykörökre az Áe. szabályait csak akkor kell alkalmazni, ha jogszabály másként nem rendelkezik. A felsorolt ügyekben az Áe. másodlagos jogforrásként jelenik, ami összefügg az általános és a különös eljárási szabályok viszonyával.”*

⁷³ 58/1981. (XI. 19.) MT rendelet 13.§.

⁷⁴ Air. V. fejezet.

Az előző jogszabályokat áttekintve, összefoglalva megállapítható, hogy azok a korabeli adóigazgatási eljárások viteléhez szükséges előírásokat annak ellenére tartalmazták, hogy viszonylag kevés szakaszból álltak. Az adójogszabályok részletszabályokat nem sorakoztattak fel, így kvázi könnyebb áttekinthetőséget biztosítottak. Az Áe. mögöttes jogszabályi jellege miatt – általánosságban véve – ez megfelelő megoldásnak bizonyult.

A szabályozás következő – nagyon fontos – lépcsője az adóigazgatási eljárásról szóló 50/1987. (X. 14.) MT rendelet volt. Már nevében is „jelezte” azt a jogszabály, hogy az egész adóigazgatási eljárást szabályozni kívánja, a teljes adózói kör vonatkozásában. Ezt erősítette az a koncepció is, miszerint az Áe. alkalmazását csak szűk körűen, kifejezetten a pénzösszeg behajtására korlátozta.⁷⁵ A jogszabály egyébként öt fejezetben foglalta össze, illetve a korábbiakhoz képest cizelláltabban tartalmazta az adóigazgatási eljárás során követendő szabályokat.

A hatásköri és illetékességi szabályok korábban kimerültek a hatáskör vonatkozásában. Ezen jogszabály azonban az adózók lakóhely szerinti illetékességét is tartalmazta⁷⁶ már, ezen túlmenően – előremutató módon – különös illetékességi okokat is lefektetett.

Az egyes adókötelezettségeket külön fejezetben rögzítette. Emellett – forradalmasítva a szabályozást – bevezette az *önadózást*, így kivetés helyett az adózó maga állapíthatta meg és jelenthette be az adófizetési kötelezettségét, annak összegét. Ez egyértelmű jele, „előszele” volt a közeledő rendszerváltásnak, az ekkor bekövetkezett adópolitikai változásoknak, az 1988-as adóreformnak is⁷⁷. Az előzőekkel párhuzamosan megjelent az önellenőrzési jog, hozzárendelve annak pótlékvonzatát is.

A nevezett MT rendelet elsőként tartalmazta az utólagos, hatóság általi adómegállapítást⁷⁸, valamint az adóbírságot és a különbözeti pótlékot is. Már itt megjelent továbbá az a jogintézmény, amely a „közelmúltig” hatályban volt. Az adóelőleg kiegészítés alapján az adózó, ha az adóelőleget úgy egészítette ki, illetve annak módosítását úgy kérte, hogy a

⁷⁵ 50/1987. (X. 14.) MT rendelet 22.§ (1) bekezdés.

⁷⁶ 50/1987. (X. 14.) MT rendelet 4.§.

⁷⁷ 1988. január 01-jétől lépett hatályba az általános forgalmi adóról, egységes szerkezetben a végrehajtásáról szóló 37/1987. (X. 12.) MT rendelettel szóló 1987. évi V. törvény, illetve a magánszemélyek jövedelemadójáról szóló 1987. évi VI. törvény.

⁷⁸ 50/1987. (X. 14.) MT rendelet 7.§ (2) bekezdés.

befizetett előleg összege nem érte el a fizetendő adó 90%-át, akkor pótlékot volt szükséges fizetnie (a befizetett előleg és az adó különbözete után 10% volt a különbözeti pótlék).

Az adóigazgatási eljárásról szóló 129/1989. (XII. 20.) MT rendelet egy „tiszavirág” életű jogszabály volt, mivel mindössze egy évig volt hatályban. Hangzatos célja az adóigazgatás újrászabályozása volt, ellenben csupán annyi emelhető ki a rendelkezéseiből, hogy az adatszolgáltatás és a nyilvántartás szabályait külön pontban összegezte.

A rendszerváltást követően, a demokratikus állam berendezkedésre történő áttérés után – érthetően – viszonylag rövid időn belül megszületett a régi Art.⁷⁹, amely 1991. január 1-jén lépett hatályba.

Az előkészületi munkálatok 1990-ben indultak el, a kodifikációs munka is gyorsan haladt. Lényeges kiemelni, hogy 1868. után immáron *újra törvényi szinten* történt meg az adóigazgatási eljárások – szinte minden részletre kiterjedő – kodifikációja.

Indokolása igen részletesen tartalmazta az akkori társadalmi és politikai viszonyoknak megfelelően a megalkotás szükségességét. Valóban igazi mérföldkő volt ez, hiszen a kialakulóban lévő új gazdasági környezet igényelte az új alapokra fektetett adózási eljárásokat. Abban a korban nagyon újszerű megoldásokat, új koncepciót alkalmazott a jogalkotó, hiszen korábban az anyagi adójogszabályokhoz képest az eljárási jogterület marginálisnak minősült, ahogy a fentiekben is láthattuk.

Az „átütő siker az önállósághoz vezető úton” azonban még nem történt meg, hiszen az Áe. háttérjogszabályi jellegét megtartotta. Ennek betudhatóan, illetve ezt hangsúlyozva, meghatározásra kellett kerülnie a két jogszabály egymáshoz való viszonyának, kiemelve az adóeljárás karakterisztikáját, sajátos jellegét.

A régi Art. teremtette meg tehát az adóigazgatási eljárás törvényi kodifikációját, amely egyben a záró rendelkezések között az államigazgatási eljárás általános szabályairól szóló 1957. évi IV. tv. módosítását és egységes szövegét megállapító 1981. évi I. törvény 3. §-ának (6) bekezdését is módosította akként, hogy a privilegizált eljárások közé beemelte a

⁷⁹ A törvényt az Országgyűlés az 1990. december 3-ai ülésnapján fogadta el.

társadalombiztosítási és az adóügyeket. Innentől kezdve az Áe-t ezen eljárásokban akkor kellett alkalmazni, ha jogszabály másként nem rendelkezik.⁸⁰

A régi Art-ot hatályon kívül helyező Art.⁸¹ 2004. január 1-jén lépett hatályba. Ezen jogszabály háttérjogszabályául szintén az Áe., majd 2005. november 1-jétől a Ket. szolgált. Lényeges változás tehát a korábbiakhoz képest nem történt.

Az adóigazgatási eljárások tekintetében újabb „mérőöldkőnek” az új Art.⁸² és az Air. 2018. január 1-jén történt hatályba lépése tekinthető, ugyanis ezen jogi normák – szakítva a korábbi gyakorlattal – immár iker-eljárásjogi kódexekként rendelkeznek az irányadó szabályokról.

Az adóeljárásokra vonatkozó jogszabályok koncepcionális változáson estek át abból a szempontból, hogy a közigazgatási eljárásokra vonatkozó általános eljárási szabályokat az adóigazgatásban a továbbiakban már nem kell alkalmazni. A 2018. január 1-jével hatályba lépő Ákr. hatálya tehát az adó-, valamint a vámigazgatási eljárásokra már nem terjed ki, ezzel pedig az adóeljárásokra vonatkozó önálló szabályozás jön létre.⁸³

Az alábbi ábrán (1. ábra) szemléltetem, hogy a II. világháborút követően hazánkban hogyan alakult a közigazgatási eljárásjog és az adóigazgatási eljárásjog egymáshoz való viszonya, hogyan vált „felnőtté”, önállóvá az adóigazgatási szabályozás (is).

1. ábra

Időszak	Általános közigazgatási eljárásjog	Adóigazgatási eljárásjog	A két eljárásjog viszonya, az adóigazgatási eljárásjog szemszögéből
1957-1969	1957. IV. törvény (Et.) ⁸⁴	57/1957. (IX. 6.) Korm. rendelet és a 32/1957. (IX.30.)	Az Et. mögöttes jogszabály ⁸⁵

⁸⁰ 1990. évi XCI. tv. 100. §

⁸¹ A törvényt az Országgyűlés a 2003. november 10-ei ülésnapján fogadta el. A kihirdetés napja: 2003. november 14.

⁸² A törvényt az Országgyűlés a 2017. november 14-ei ülésnapján fogadta el. A kihirdetés napja: 2017. november 22.

⁸³ KÖVÁGÓ Zoltán: Az adózás rendjének újraszabályozása. *Adóvilág*, 21(13-14), 11.

⁸⁴ Lásd 1957. évi IV. törvény 1.§ (4) és (6) bekezdése.

⁸⁵ Lásd az adók kivetéséről és beszedéséről szóló 57/1957. (IX. 6.) Korm. rendelet 3.§.

		<i>PM rendelet</i>	
1969-1981	1957. IV. törvény (Et.)	39/1969. (XI. 25.) <i>Korm. rendelet</i>	Az Et. mögöttes jogszabály ⁸⁶
1982-1987	1981. évi I. törvénnyel módosított 1957. IV. törvény (Áe.) ⁸⁷	58/1981. (XI. 19.) <i>MT rendelet</i> ⁸⁸	A rendelet nem rendelkezett róla
1988-1989	1981. évi I. törvénnyel módosított 1957. IV. törvény (Áe.)	50/1987. (X. 14.) <i>MT rendelet</i> ⁸⁹	A rendelet az Áe. alkalmazását csak szűk körben (az adótartozás végrehajtása) rendelte alkalmazni. ⁹⁰
1990	1981. évi I. törvénnyel módosított 1957. IV. törvény (Áe.)	129/1989. (XII. 20.) <i>MT rendelet</i> ⁹¹	A rendelet az Áe. alkalmazását csak szűk körben (az adótartozás végrehajtása) rendelte alkalmazni. ⁹²
1991-2003	1981. évi I. törvénnyel módosított	1990. évi XCI. törvény (itt jelenik meg)	Az Áe. mögöttes jogszabály ⁹³

⁸⁶ A lakosságra vonatkozó adóigazgatási, valamint az illetékekkel kapcsolatos eljárás általános szabályairól szóló 39/1969. (XI. 25.) Korm. rendelet 3.§.

⁸⁷ Az államigazgatási eljárás általános szabályairól szóló 1957. évi IV. törvény módosításáról és egységes szövegéről szóló 1981. évi I. törvény.

⁸⁸ A lakossági adóigazgatási eljárás általános szabályairól szóló 58/1981. (XI. 19.) MT rendelet.

⁸⁹ 50/1987. (X. 14.) MT rendelet az adóigazgatási eljárásról, egységes szerkezetben a végrehajtására kiadott 68/1987. (XII. 14.) PM rendelettel.

⁹⁰ 50/1987. (X. 14.) MT rendelet az adóigazgatási eljárásról, egységes szerkezetben a végrehajtására kiadott 68/1987. (XII. 14.) PM rendelettel – R.22.§ (1) bekezdés.

⁹¹ 129/1989. (XII. 20.) MT rendelet az adóigazgatási eljárásról, egységes szerkezetben a végrehajtására kiadott 44/1989. (XII. 20) PM rendelettel.

⁹² 129/1989. (XII. 20.) MT rendelet az adóigazgatási eljárásról, egységes szerkezetben a végrehajtására kiadott 44/1989. (XII. 20) PM rendelettel – R. 26.§ (1) bekezdés.

⁹³ 1990. évi XCI. törvény 4.§ (1) bekezdés.

	1957. IV. törvény (Áe.)	<i>először törvényi szinten a szabályozás)</i>	
2004-2005. X. 31.	1981. évi I. törvénnyel módosított 1957. IV. törvény (Áe.)	2003. évi XCII. törvény	Az Áe. mögöttes jogszabály ⁹⁴
2005. XI. 1. -2017	2004. évi CXL. törvény	2003. évi XCII. törvény	A Ket. a mögöttes jogszabály ⁹⁵
2018-	2016. évi CL. törvény	2017. évi CL. törvény és 2017. évi CLI. törvény	Az Ákr. nem mögöttes jogszabály

A fejezetben foglaltakat összegezve elmondható, hogy az idők során a mögöttes szabályanyag „kabátját” szép lassan levetette magáról az adóigazgatás, a fejlődése egyre nagyobb mértékben a relatív, aztán az abszolút önállóság irányába hatott.

Míg a kezdeti időben az adóigazgatási szabályanyag nagyban épített az általános eljárásrendre, addig a régi Art. már bátrabban szakított ezen megoldással, hiszen jelentősen szűkítette az általános közigazgatási szabályok érvényesülését az adóigazgatási eljárásban. Itt történt meg az, hogy az eddig az adóigazgatásban nem szabályozott jogintézményeket (ilyen volt pl. a jogorvoslással kapcsolatos szabályozás) megjelenítette, illetve egyértelműen kimondta, hogy az Áe. szabályai csak a régi Art. rendelkezései mögött, az ott nem szabályozott kérdésekben alkalmazandók.

A fejlődés azonban nemcsak tartalmában, hanem megjelentésében is változáson ment keresztül. A szabályanyag a rendszerváltástól kezdve – 1991. évtől – törvényi szinten volt, van jelen. Ez a folyamat aztán 2018. évre csúcsosodott ki, amikor teljesen önálló, független adóigazgatási szabályozás lépett hatályba.

⁹⁴ Lásd Art. 2005.10.31-éig hatályos 5.§ (1) bekezdését.

⁹⁵ Lásd Art. 2005.11.01-jétől hatályos 5.§ (1) bekezdését.

9.1.3. Az Ákr. hatálybalépése és az adóigazgatási eljárások újraszabályozása

Az Ákr.⁹⁶ 2018. január 01-jei hatálybalépésével teljesen újraszabályozta a közigazgatási eljárásjog rendszerét, ezáltal az új alapokra helyeződött, egyúttal új színteret adva az adóigazgatási eljárásjognak is. 2018. január 1-jétől ugyanis az adóeljárési szabályok mögött már nem áll az általános közigazgatási hatósági eljárás törvény mint általános és elsődleges szabály, amely által önállóként jött létre az adóigazgatási szabályozás. Mindez jelentős egyszerűsítésként kezelhető.

Az új szabályozás nagyobb részben a korábbi szabályozásra támaszkodik, mintegy azt átvéve, azonban szerkezetileg átalakítva és egyben közérthetőbb jellegűvé téve, ezzel is elősegítve az adózói érdekek teljesebb megvalósítását. E körben kiemelendő a jogorvoslati rendszer szabályozása, amelybe igyekeztek beépíteni az adóhatósági tapasztalatokat is. Az adóügyi szakirodalom szerint az önálló adóvégrehajtást szabályozó önálló törvény fő indoka pedig az adóhatóság általános közigazgatási végrehajtó hatósággá történő válása.⁹⁷

Az Ákr. alapeszméje, hogy csak azon szabályok megfogalmazására törekszik, amelyek valóban minden eljárásban közősek. Ezeket – klasszikusan – általános szabályoknak is mondhatjuk. Itt is tegyük fel a kérdést: mitől lehet egy szabályozás általános? Egy lehetséges válasz szerint az általános eljárásjognak kettős funkciója van: „*egyrészt biztosítania kell a közigazgatás működését, azon belül is – többek között – a közigazgatási eljárások jogszerűségét, másrészt pedig a hatékonyságot is garantálnia kell: az eljárások a lehető legrövidebb időn belül lezárhatók legyenek és gyorsan, gazdaságosan döntsön az adott hatóság a közigazgatás elé kerülő ügyekben és mindeközben optimális döntéseket hozzon.*”⁹⁸

Az ezeken kívül eső eltérések, részletezések, kiegészítések meghatározását az ágazati, különös eljárási jogszabályokba utalja.

Fontos felismerés volt ez, hiszen ezzel szakított azzal a korábbi kényszerrel, ami átszötte mind az Et. és Áe., mind pedig a Ket. szellemiségét. Be kellett ismerni, hogy az ezres nagyságrendű eljárástípus minden releváns eleme egy kódexben, törvényben nem lesz rögzíthető. Ennek egyfajta ellentételezését adja viszont, hogy az általános szabályoktól való eltérés lehetőségét jelentősen beszűkíti, illetve adott esetben kizárja.

⁹⁶ A magyar közigazgatási eljárásjog harmadik generációs törvénye.

⁹⁷ KÖVÁGÓ Zoltán: Az adózás rendjének újraszabályozása. *Adóvilág*, 21(13-14), 11.

⁹⁸ F. ROZSNYAI Krisztina – HOFFMAN István – BENCSIK András: Az általános eljárási szabályok. *Jogtudományi Közlöny*, 2021. 7-8. sz. 310.

A korábbihoz képest tehát jóval letisztultabb szabályozás jellemzi az Ákr-t, hiszen kifejezetten rögzíti tárgyi elsődlegességét. Nem hagyható figyelmen kívül az sem, hogy az Ákr. a külön tartott és privilegizált eljárások kategóriáját már nem ismeri⁹⁹, ellenben tételes felhatalmazást tartalmaz arra vonatkozóan, hogy külön eljárási szabályok kerüljenek, kerülhessenek megalkotásra. Hangsúlyos az is, hogy a hatálya alól csak pár, szigorúan elvi alapokon kiválasztott eljárást vesz ki (esetünkben az adó- és vámigazgatási eljárást).

Ez indokolta, hogy az Ákr-rel párhuzamosan kerüljön sor az adóigazgatási eljárásjog újraszabályozására, valamint teljes „leválására” is, ezzel mentesítve az adózókat a korábban általános és a különös viszonyában lévő két törvény egymásra vetítésének – mondhatni folyamatos – kényszere alól.

A 2017-es reformok tehát szemléleti változást is hoztak, amelynek során fő szemponttá az eljárások gyorsítása vált a közigazgatási eljárás kapcsán. Jelen tanulmánynak nem célja az Ákr. kodifikációjának általános áttekintése, ezért elsősorban azon pontokra koncentrálok a kodifikáció kapcsán, amelyek közvetlen összefüggésben állnak az adóigazgatási eljárással. Feltétlenül ilyen a kivett eljárás jelleg, valamint azok a momentumok, amelyeket az indokolás is kiemel, így az alapelvek köre és a jogorvoslat különbözősége. Az adózási eljárást szabályozó két törvény közül az Art. egyáltalán nem ejt szót az általános közigazgatási eljárásról, míg az Air. indokolása ugyancsak nem tér ki a közigazgatási eljárási reformokra, csak sommásan rögzíti, hogy *„A hatályos szabályoknak megfelelően fennmarad a fellebbezés lehetősége az adóhatóság határozatai, végzései ellen.”*¹⁰⁰

Az Ákr. részletes indokolása három ponton utalt a közigazgatási eljárás általános szabályaira, vagy *expressis verbis* módon vagy *immanens* jelleggel. Először az 1. § részletes indokolásában, amikor kiemelte, hogy *„Az Alapelveket jelen törvényben átfogóan szabályozza, azaz minden olyan alapelve, amely eljárásjogi értelemben az adóigazgatási eljárásban alkalmazandó, azt e pont tartalmazza. Ezen átfogó szabályozást az indokolja, hogy az adóigazgatási eljárás önálló eljárásjogi kódexszé válik, hiszen az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (a továbbiakban: Ákr.) hatálya az adóigazgatási*

⁹⁹ Lásd erről CSÁKI-HATALOVICS Gyula: Az Ákr. szabályainak primátusa az egyes nemzetközi hatások tükrében. In CSÁKI-HATALOVICS Gyula (szerk.): *Eljárásjogi kodifikáció - nemzetközi hatások: tanulmányok*. Budapest Patricinium, 2018, 129-133.

¹⁰⁰ Air. Indokolás. Általános indokolás.

eljárásra nem terjed ki, így ezen elvekről szükséges külön rendelkezni.” Ugyancsak kitér a közigazgatási eljárásjogra a 74. § kapcsán, amely a jogerős-végleges(ség) terminológiai változást magyarázza, valamint a 130. §-ban szabályozott közigazgatási per összefüggései okán.

Az indokolás mellett az Ákr-t előkészítő anyagok ugyan szükségesen, de kifejezetten is utaltak az adóigazgatási eljárás különválására. Trócsányi László előterjesztő miniszter a miniszteri expozében és a törvény indokolásában a következőket mondta az adóigazgatási eljárás kapcsán *„Számtalan kivett eljárás sajátosságai okán a mintaadó európai közigazgatási eljárásjogi törvényekhez hasonlóan az adóigazgatási eljárás. Az úgynevezett privilegizált és külön tartott eljárások kategória pedig megszűnik, azaz az általános közigazgatási rendtartás egyetlen eljárásban sem alkalmazható szubszidiárius jelleggel.”*¹⁰¹

Hajas Barnabás elemző tanulmányában újdonságként említette, hogy a kivett eljárások területe bővül az adó- és vámigazgatási eljárásokkal, amelynek egyik fő mintáját és egyben indokát a német jogterületben határozza meg, utalva az eljárások során használt sui generis jogintézményekre, fogalmakra, és a jogterülethez igazodó sajátos eljárási logikára.¹⁰²

A Balázs-Gajduscheck-Koi szerzőtársak közös cikkükben arra mutattak rá, hogy bár az Ákr. kodifikációjának egyik fő momentuma éppen az volt, hogy az általános közigazgatási eljárás általános jellegét visszaállítsák – hiszen a Ket. idejében a kivett és privilegizált ügyek miatt ez voltaképpen elveszni látszott –, ez a cél mégsem valósult meg teljes egészében, tartalmilag. A kivett eljárások között ugyanis éppen az adó-, valamint vámigazgatási eljárások azok, amelyek alapján számszerűleg több döntés születik, mint az összes többi közigazgatási ügyből, ami álláspontjuk szerint megkérdőjelezi az Ákr. általános kódex jellegét.¹⁰³

Tanulmányukban idézik a 2018. első félévi OSAP hatósági statisztika adatait, amely szerint csak adóügyekben 21 660 903 önálló elsőfokú határozat született a NAV-nál. A járási hivataloknál ugyanakkor ebben az időszakban összesen 8 663 808 önálló elsőfokú érdemi

¹⁰¹ TRÓCSÁNYI László: Trócsányi László expozéja az általános közigazgatási rendtartásról és a közigazgatási perrendtartásról Online <https://2015-2019.kormany.hu/hu/igazsagugyi-miniszterium/a-miniszter/beszedek-publikaciok-interjuk/trocsanyi-laszlo-expozeja-az-altalanos-kozigazgatasi-rendtartasrol-es-a-kozigazgatasi-perrendtartasrol> (2024. 08. 10.)

¹⁰² HAJAS Barnabás: Gondolatok az általános közigazgatási rendtartás jegyzői munkára gyakorolt várható hatásairól. *Jegyző és Közigazgatás*, 2016 18(5): Online <http://jegyzo.hu/gondolatok-az-altalanos-kozigazgatasi-rendtartas-jegyzoi-munkara-gyakorolt-varhato-hatasairol-i-resz/> (2024. 08. 10.)

¹⁰³ BALÁZS István – GAJDUSCHECK György – KOI Gyula: „Megszüntetve megőrzés?” A közigazgatási hatósági eljárás újrászabályozása az Általános Közigazgatási rendtartásról szóló törvényben. *Állam- és Jogtudomány*. 2021. 62(1): 3-23. <https://doi.org/10.51783/ajt.2021.1.01> 13.

döntést hoztak, a kormányhivataloknál 342 089-et, a helyi önkormányzatok által meghozott elsőfokú államigazgatási határozatok száma pedig 2 786 985 volt¹⁰⁴, amely tehát mindösszesen 11 792 882 ügy, azaz az adóügyben hozott döntéseknek az 54,4%-a.

A másik érv az általánosság erodálása mellett ugyancsak az adóigazgatást érintette arra hivatkozva, hogy mivel a közigazgatási végrehajtásra az Air. szabályai irányadók, és azt főszabály szerint az adóhatóság hajtja végre, így voltaképpen arra nem is terjed ki az Ákr. hatálya. Ezzel kapcsolatban csak néhány alapvető rendelkezést tartalmaz az Ákr., valamint az Ákr. 131. §-a szerinti utalószabály kimondja: *„E törvény eltérő rendelkezése hiányában a Vht.-t kell alkalmazni. Ha a végrehajtást az állami adóhatóság fogatosítja, eljárására e törvény végrehajtásra vonatkozó rendelkezéseit nem kell alkalmazni. (3) Ha e fejezet másként nem rendelkezik, ahol a Vht. bíróságot említ, azon végrehajtást elrendelő hatóságot, ahol végrehajtót, azon végrehajtást fogatosító szervet, ahol végrehajtható okiratot, azon végrehajtható döntést, ahol adóst, azon kötelezettet kell érteni. Ahol a Vht. végrehajtói letéti számlára teljesítésről rendelkezik, a végrehajtást fogatosító szerv számlájára kell teljesíteni. A végrehajtási eljárás során felmerülő költségek előlegezésére és viselésére, valamint a végrehajtási eljárásban eljárási bírság kiszabására e törvény rendelkezéseit kell alkalmazni.”*¹⁰⁵

A bírósági ügyforgalmi statisztikák mentén, az általánosság vonatkozásában viszont a jelen tanulmány nem tud megalapozott következtetéseket levonni, ugyanis a tanulmány írásakor elérhető statisztikai adatok alapján a közigazgatási ügyek egységesen szerepelnek és a részletes elemzés sem tér ki kifejezetten az adóigazgatási ügyekre.¹⁰⁶

Ugyanakkor Hajas Barnabás tanulmánya – az adóigazgatási eljárás kapcsán is – megerősíti, hogy a kivett eljárások mindegyike megfelel a hatósági eljárás fogalmának, és csupán akkor indokolható az eljárás kivett jellege, ha fennáll valamely olyan indok, amely *„alapján nem célszerű, életszerű vagy kivitelezhető az Ákr. szabályainak alkalmazása.”*¹⁰⁷ Az új törvény

¹⁰⁴ BALÁZS – GAJDUSCHEK - KOI 2021: 13.

¹⁰⁵ Ákr. 131. §.

¹⁰⁶ Ügyforgalmi elemzés. 2024. év. Online: <https://birosag.hu/ugyforgalmi-adatok/reszletes-elemzes-2024-eves-birosagi-ugyforgalomrol> (2025. 07. 12.).

¹⁰⁷ HAJAS 2016.

egyebekben teljes egészében a Patyi András által kidolgozott közigazgatási hatósági eljárás előző fejezetben már idézett fogalmára épít.¹⁰⁸

Megállapítható tehát, hogy a jogalkalmazói tevékenység mibenlétében és jellemzőiben nem különböznek általánosságban sem a kivett eljárások, így az adóigazgatási eljárás ugyanazon attribútumokat viseli, mint az általános közigazgatási eljárás alapján végzendő hatósági tevékenység.

A 2016-os kodifikáció előkészítő anyagai alapján a különválasztás legfőbb indokaként a német eljáráshoz való közelítés szempontjait emelik ki, így ennek dogmatikai indokoltsága és jellemzői kapcsán a külföldi mintavétel bemutatása után lehet következtetéseket levonni.

9.2. Az adóigazgatási eljárás jelenlegi szabályozási háttere

Az adóigazgatási eljárás – amely időközben szintén „nagykorúvá vált” –, mint kivett eljárás szabályozási háttere az alábbiak szerint épül fel, 2018. január 01-jétől:

„Az adóigazgatási eljárásra vonatkozó törvényi szintű szabályokat 2018. január 1-jétől

- *az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény (Air.),*
 - *az adózás rendjéről szóló törvény (új Art.),*
 - *az adóhatóság által foganatosítható végrehajtási eljárásokról szóló törvény (Avt.),*
- valamint*

- *az egyes anyagi adójogszabályok tartalmazzák.*

Az Air. egy általános, az adóigazgatás egészére – tehát nem kizárólag az állami adó- és vámhatóság eljárásaira, hanem az önkormányzati adóhatóság eljárásaira is – vonatkozó törvény, amelynek célja, hogy keretet adjon az adóigazgatás szabályainak. Az Art. az adóigazgatás részletes szabályait, illetve az egyes eljárásokra irányadó rendelkezéseket tartalmazó törvény.

A két törvény mellett az Avt. külön rögzíti az adóhatóság végrehajtási tevékenységére vonatkozó szabályozást. Az Avt.-vel összhangban ugyanakkor – az Air. és az új Art. eltérő rendelkezése hiányában – a bírósági végrehajtásról szóló 1994. évi LIII. törvényt is

¹⁰⁸ PATYI András: A közigazgatási hatósági eljárás meghatározása és elhatárolása más eljárásoktól In: PATYI András: *Hatósági eljárásjog a közigazgatásban*. Dialóg Campus Kiadó, Budapest–Pécs, 2012. 30.

*alkalmazni kell. Az egyes törvényi rendelkezésekkel összefüggő részletszabályokat ugyanakkor alacsonyabb szintű jogszabályok tartalmazzák.”*¹⁰⁹

Leszögezhetjük, hogy az általános közigazgatási rendtartásról való leválással egyidejűleg, az adóigazgatási rendtartási szabályok megalkotásakor (is) új koncepciót követett a jogalkotó. A szabályozás során magát az adóeljárási rendelkezéseket is „kettéosztották”, így megalkotva egyrészt az Air-t, másrészt pedig az új Art-ot. A nevezett jogszabályok, „ikertestvérek” hangsúlyozottan mellérendelt viszonyban állnak¹¹⁰, így nem képezi egyik sem a másik mögöttes szabályanyagát. Ez a jogalkotási technika mindenképp meglepőnek, illetve az addigi adóigazgatásban példa nélkül állónak tekinthető. Magyarázata lehet, hogy az Air. keretjellegű, ténylegesen általánosnak tekinthető szabályokat (így pl. alapvető szabályok, az ellenőrzés, valamint a jogorvoslat témaköre) tartalmaz, míg az új Art. az adóztatást biztosító adóigazgatási szabályokat taglalja. A jogalkotó választhatta volna azt a megoldást is, hogy egy törvénybe integrálja ezeket a szabályokat, amelyek – véleményem szerint – az áttekinthetőséget segítették volna.

A korábbi – 2018. előtti – szabályozás egyik hibája épp az volt, hogy több rendelkezés vonatkozásában a mögöttes jogszabályi rendelkezések értelmezését is meg kellett tenni, segítségül hívni. A mostani szabályozás sem szakít ezzel a kettőséggel, bár már mögöttes szabályozásról nem, „csak” párhuzamos szabályozásról beszélhetünk. A „duplikálás” tehát – más síkon, de – megmaradt, ezáltal negatívan érintve az átláthatóságot, a közérthetőséget, a könnyen követhetőség célul kitűzött követelményét¹¹¹. Ezt tovább fokozza, hogy a teljes – és egyre szélesedő – adóigazgatási spektrum – lásd lentebb – további szinteken is nyugszik, komoly szakmai kihívást jelentve a jogalkalmazóknak az értelmezés, a joggyakorlat során. Más oldalról vizsgálva azonban a kérdést az is okkal felvethető, hogy az egyetlen kódex általi szabályozás – minden bizonnyal – rugalmatlan és terjengős szabályozási környezetet eredményezett volna, így a jogszabály rövid időn belül a Ket. útjára léphetett volna egy immár kevésbé koherens jogszabály létrejöttével.

¹⁰⁹ KÖVÁGÓ Zoltán: Az adózás rendjének újraszabályozása. *Adóvilág*, 21(13-14), 2.

¹¹⁰ A szabályozás szellemiségéből és a törvények szövegéből is ez következik, bár joglogikailag a törvények „egymásra utaltsága” sugallhatja a mögöttes értelmezés lehetőségét is.

¹¹¹ Air. Indokolás. Általános indokolás – „A Kormány 2016. április 4-i ülésén tárgyalta és elfogadta az Art. koncepciója szerint az újraszabályozás célja a lehetőségekhez mérten rövid, átlátható, közérthető és könnyen követhető szabályozási környezet megteremtése...”

Ne feledjük azt se, hogy az adójogi szakirodalom¹¹² arra hívta fel a figyelmet – ahogy ezt jómagam is külön szeretném hangsúlyozni –, hogy az eljárási szabályokat az akkorinál jelentősebb mértékben egyszerűsíteni csak akkor lett volna lehetséges, ha azzal párhuzamosan a teljes adórendszer reformját is végrehajtják és ott is végbemegy egy egyszerűsítési folyamat. Az eljárási szabályok ugyanis az anyagi szabályok érvényesítésének eszközeiként csak akkor egyszerűsíthetők, ha ezzel összhangban az anyagi jog is átalakul, letisztultabbá válik.

Itt kell megemlíteni az Avt. szabályait is (ennek a törvénynek viszont már mögöttes szabálya az Air és az új Art.¹¹³), amelyek az adóvégrehajtással, az Ákr. alapján végzett végrehajtással, az adók módjára behajtandó köztartozással, valamint a megkeresésekre indított végrehajtással kapcsolatos szabályokat tartalmazzák. A kodifikátor célja volt – helyesen felismerve az adózó-adós közötti lényeges különbséget (értsd. az Avt-ben csak adósokra vonatkozó szabályok találhatók, és tudjuk, hogy nem minden adózó válik adóssá), illetve az állami adó- és vámhatóság általános közigazgatási végrehajtó hatósággá válását –, hogy e szabályok vonatkozásban is külön törvény szülessen. A korábbi adóigazgatási szabályozáshoz képest ez is nagy előrelépésnek volt tekinthető, hiszen addig a klasszikus adóigazgatási szabályok között¹¹⁴ kapott helyt a végrehajtással kapcsolatos joganyag.

A fentiek miatt, a klasszikusnak tekinthető, „kétlábon álló”¹¹⁵ adóigazgatási szabályozási modell három szintű lett.

Megfigyelhető, hogy az említett törvényi szint mellett, kormány rendeleti szint és miniszteri rendeleti szint is található a rendelkezéseket megtestesítő jogszabályok között.

Újítása¹¹⁶ volt tehát az adóigazgatási szabályozási koncepciónak, hogy az addigi törvényi és miniszteri rendeleti szint mellett több Kormány rendelettel¹¹⁷ is szabályozni kívánta a jogalkotó a részletkérdéseket. Ez azonban – véleményem szerint hangsúlyosan – a koherencia

¹¹² KÖVÁGÓ Zoltán: Az adózás rendjének újraszabályozása. *Adóvilág*, 2017, 21(13-14), 2.

¹¹³ Avt. 2-3.§.

¹¹⁴ Lásd régi Art. 87-95.§, illetve Art. 144-164/A.§.

¹¹⁵ Air. és Art.

¹¹⁶ Azzal a megjegyzéssel, hogy a közigazgatásban eddig is jellemző volt a törvények melletti különböző szintű rendeleti jogalkotás, szemben a polgári és a büntetőjog körében tapasztaltaktól. Az adóigazgatáson belül a Korm. rendeleti szintű jogalkotás 2018-tól kapott nagyobb szerepet.

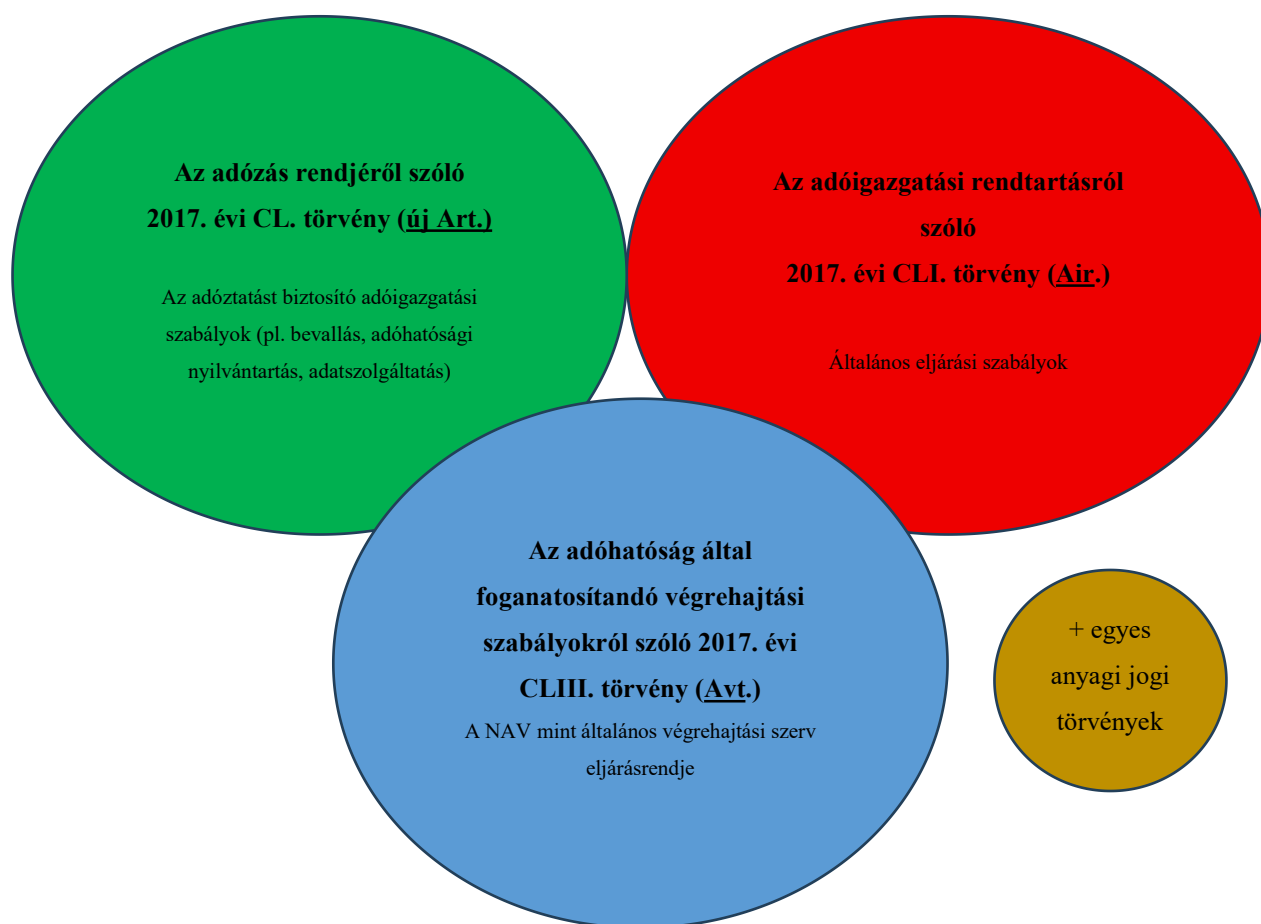
¹¹⁷ 2018. január 01-je előtt egy Korm. rendelet volt a szabályanyag része, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015. (XII. 29.) Korm. rendelet, melynek rendelkezése – módosítva ugyan, de – 2018. január 01-je után is hatályban maradtak.

ellenében hatott. A rendeletek szabályozási tárgyköre folyamatosan bővül¹¹⁸, így ez a folyamat sajnálatos módon tovább erősödik. Az Ákr. megalkotásánál fontos szempont volt – fentebb már utaltam rá –, hogy az ún. „háromszintű szabályozást”¹¹⁹ mellőzze a jogalkotó, ezzel szemben az adóigazgatási szabályoknál épp ez volt az egyik – álláspontom szerint hibás – nívuma a szabályozásnak.

Az alábbi ábrákon szemléltetem a jelenlegi adóigazgatási szabályozás összetettségét, illetve „szintezését”.

2. ábra

A törvényi szint, azaz az adóigazgatási eljárások törvényi dimenziója

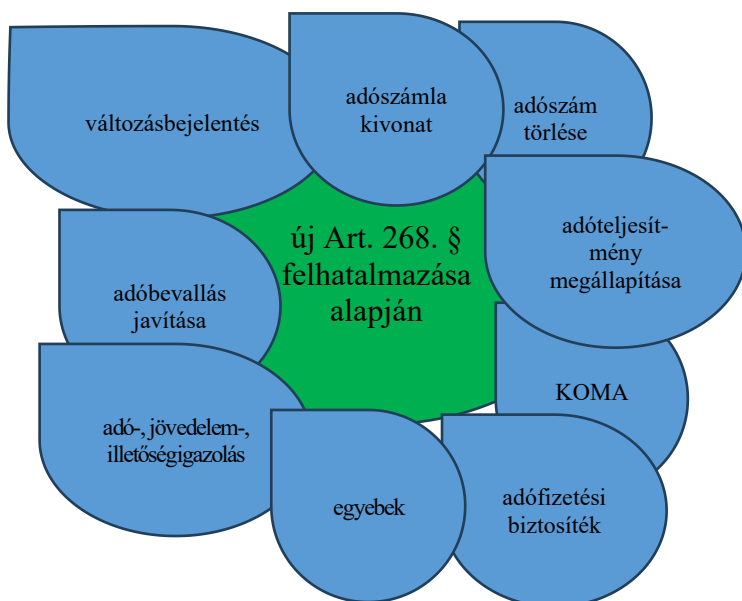


¹¹⁸ Jelenleg az új Art. felhatalmazása (új Art. 268.§) alapján 6, az Air. felhatalmazása (Air. 136.§) alapján pedig 2 kormányrendeletéről beszélhetünk. Emellett a miniszteri rendeleti szinten az új Art. felhatalmazása (új Art. 269.§) alapján 12 tárgykörben, míg az Avt. felhatalmazása (Avt. 126.§) szerint 3 tárgykörben szükséges rendeletet kiadni.

¹¹⁹ A Ket. általánosan érvényesülő szabályai mellett lehetővé tette a Ket. hatálya alól kivett eljárásokat, illetve a részben eltérő szabályok szerint lefolytatott eljárások körét, valamint azokat az eljárásokat, amelyek esetében a Ket. csak háttérjogszabályként érvényesült.

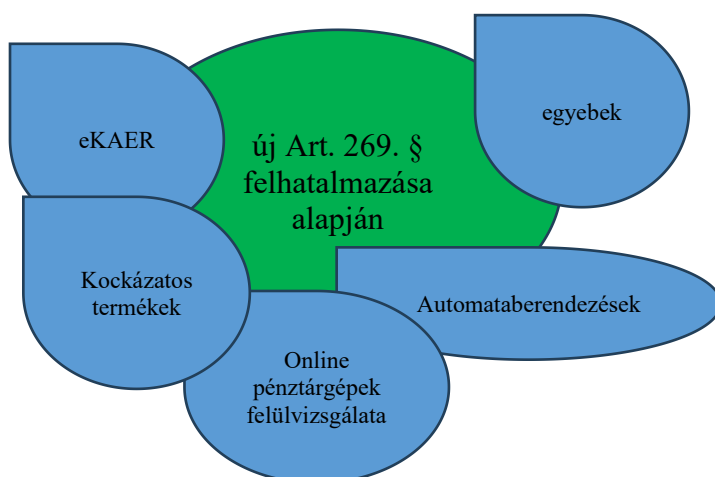
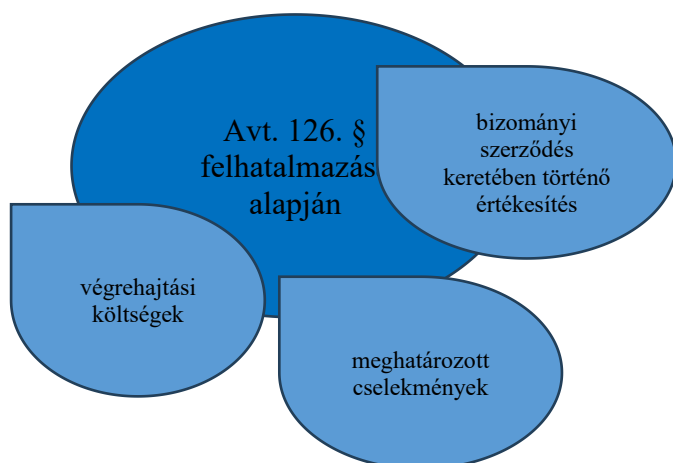
3. ábra

A kormányrendeleti szint:



4. ábra

A miniszteri rendeleti szint:



Mindezek is jól érzékeltetik azt, hogy az általános közigazgatási eljárásjog berkeiben belül – illetve annak „előszobájában” – már nem volt kezelhető a hatalmasra duzzadt adóigazgatási szabályanyag. A nagyívű változások, az eljárások számossága és specialitása, az alkalmazott és folyamatosan fejlesztett, elektronizált adótechnikák, az adóhatóságok jogállása és személyi állományuk jogviszonya¹²⁰ mind olyan körülmények, amelyek a különállóságát kívánják meg.

Itt mindenképp jelezni kell, hogy az adóigazgatási szabályok említett összetettsége, feltételezi a törvényi szint általánosságát, keretjellegét. Ez pedig kijelöl egy újabb – a későbbiekben – vizsgálandó kérdéskört, miszerint mennyiben válhat általános szabályanyaggá egy különös (kivett) eljárásrend (ezzel mennyire gyengítheti az általános közigazgatási eljárásrend „generalis” jellegét), illetve, hogy ebben a jogi környezetben is megfigyelhetők-e „kivételek”.

III. Külföldi mintavétel¹²¹

Figyelemmel arra, hogy a jelenleg hatályos magyar rendszer indokát expressis verbis a német mintavétel jelenti – hiszen a kodifikáció során konkrét utalás is történt a német rendszerre¹²² -, így feltétlenül szükséges megvizsgálni a német adóigazgatási eljárási rendszer kialakulását és viszonyát a német közigazgatási joghoz, amely mellett a közigazgatási hatósági eljárás német-osztrák rendszerének alaptípusa miatt az osztrák szabályozásra is külön kitérek.

A másik sajátos megoldás az amerikai, amely ugyan a kontinentális rendszerrel kevés közös pontot mutat, ugyanakkor a közigazgatási eljárással fennálló interakció heves és a dogmatikai érveket is előhívó változásai miatt feltétlenül kutatásra érdemes.

10. A német példa

A jogalkotó indoklása szerint tehát az adó- és vámigazgatási eljárások külön szabályozása a német jogterülethez hasonlóan történt¹²³. Németországban jelenleg az adójogi kérdéseket

¹²⁰ Az állami adó- és vámhatóság esetében ez szintén egy külön jogszabályban öltött testet; ld. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal személyi állományának jogállásáról szóló 2020. évi CXXX. törvény.

¹²¹ A fejezet alapját ÁRVA Zsuzsanna – BOBONKA Miklós Kornél: Az adóigazgatási eljárás kivett jellegének indokoltsága nemzetközi összehasonlításban. Miskolci Jogi Szemle (megjelenés alatt) tanulmánya képezi.

¹²² Lásd HAJAS 2019 és TRÓCSÁNYI 2016.

¹²³ Lásd Magyarország Kormánya: T/12233. számú törvényjavaslat az általános közigazgatási rendtartásról. Online: <https://www.parlament.hu/irom40/12233/12233.pdf> (2021.12.21.) 58.: „Az adó- és vámigazgatási eljárások kivett jellegét – hasonlóan a német jogterülethez – az eljárások sui generis jogintézményekkel, fogalmakkal, eljárási logikával történő lefolytatásának igénye indokolja.”

valóban külön törvény az Abgabenordnung (rövidítése: AO¹²⁴) szabályozza. Az AO anyagi és eljárásjogi¹²⁵ kérdéseket egyaránt szabályoz, kitér az adóügyekben folytatott nyomozásokra¹²⁶ is. Ez a fajta koncepció egy teljesen különálló és minden részletre kiterjedő adójogi eljárási kódexet eredményez, azaz „egy helyen, egyben kezelve” a vonatkozó szabályokat. Emellett és emiatt magától értetődik, hogy Németországban külön közigazgatási eljárásról szóló kódex létezik¹²⁷ (a továbbiakban: VwVfG)¹²⁸, valamint a közigazgatási bíráskodásról is külön törvény rendelkezik (a továbbiakban: VwGO).¹²⁹

Németország Európában az elsők között szabályozta az adóigazgatási eljárást egy egységes birodalmi törvény által. Az AO előzményének tekinthető Reichsabgabeordnung (a továbbiakban: RAO) 2019-ben ünnepelte a 100 éves keletkezését (születésnapját), amelynek alkalmából a Szövetségi Pénzügyminisztérium 2019-ben egy kiadványban¹³⁰ emlékezett meg a 1919. december 13-án született birodalmi adótörvénykönyv (RAO) keletkezésének körülményeiről és szabályozásának főbb állomásairól.

A törvény létrehozásában jelentős szerepet játszott a birodalmi államadósság exponenciális növekedése. Számszerűleg az I. világháború előtt (1913-ban) az államadósság még 5 milliárd márka volt, majd 1918-ban már 150 milliárd márka fölötti összeget jelentett. A reformra 1918 szeptemberében a birodalmi kincstár adott megbízást. A főszerepet a kodifikációban Enno Becker felsőbb tartományi bíró játszotta, aki bírója volt az Oldenburgi Felsőbb Közigazgatási Bíróságnak az 1907-es megalakulása óta, igaz – ahogyan ezt más tanulmány kiemelte – nem kifejezetten pénzügyi jogi, hanem polgári és büntetőjogi területen, bár korábban a vasúti igazgatásban is dolgozott¹³¹. A munka során Becker saját bevallása szerint a „semmiből” alkotta meg az egyéges eljárási törvényt oly módon, hogy valamennyi adószabályt áttekintett,

¹²⁴ Abgabeordnung. Online: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/AO.pdf (2020.06.02.)

¹²⁵ Például AO Dritter Teil Allgemeine Verfahrensvorschriften.

¹²⁶ AO Achter Teil - Straf- und Bußgeldvorschriften, Straf- und Bußgeldverfahren - Dritter Abschnitt Strafverfahren.

¹²⁷ A „VwVfG hatálya nem terjed ki például a szövetségi vagy állami pénzügyi hatóságok adóigazgatási eljárására, a szociális ellátásokra vonatkozó törvényben foglalt eljárásokra vagy az iparjogvédelmi eljárásokra.” (PATYI András – BOROS Anita (szerk.): *A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája*. Dialóg Campus, Budapest, 2018. 32.

¹²⁸ Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG). Online: <https://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/index.html> (2020.06.02.).

¹²⁹ Verwaltungsgerichtsordnung. Online: <https://www.gesetze-im-internet.de/vwgo/index.html> (2020.06.02.).

¹³⁰ 100 Jahre Abgabenordnung. Monatsbericht des BMF. 2019. november. Online: https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2019/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-6-100-jahre-abgabenordnung_pdf.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (2025.07.10.)

¹³¹ TIPKE, Klaus: Fünfzig Jahre Reichsabgabenordnung. Archiv des öffentlichen Rechts, 1969, Vol. 94, No. 2 (1969), pp. 224-262. 224-225.

amelyekből összefoglalta az eljárási jogi rendelkezéseket és azokat egységesítve alkotott közös szabályt.¹³²

Ennek során azonban több szempontból sem volt könnyű dolga, hiszen egyrészt az egyes adószabályok vegyesen tartalmaztak anyagi és eljárási jogi előírásokat, amelyek között az előbbiek voltak túlsúlyban és a meglehetősen kevés eljárásjogi szabály is heterogén volt. A másik nehezítő tényezőt az jelentette, hogy az adójognak ebben az időszakban még nem volt dogmatikája, így hiányoztak az általános alapelvek, az adójogi szaknyelv és fogalomalkotás. Mindezek miatt azt az 50 évvel későbbi emlékezés is kiemelte, hogy Becker munkája nagyfokú kreativitást igényelt.¹³³

A tervezet végül 1919. április közepén készült el, majd a tervezetet megküldték a szövetségi államoknak és a Birodalmi Pénzügyi Bíróságnak észrevételezésre. Emellett a birodalmi pénzügyminiszter, Matthias Erzberger 1919. július 13-án konferenciát is szervezett. Bár a támogatás nem volt egyöntetű, 1919. szeptemberben megkezdték a törvénytervezet tárgyalását a törvényhozási vitában, hangsúlyozva, hogy a törvény jelentősége a polgári perrendtartással állítható egy szintre. A zárószavazás 1919. november 27-én történt, ezt követően a Reichsrat is jóváhagyta december 13-án, majd – még aznap – a birodalmi elnök aláírta, így december 23-án hatályba is lépett a törvény.

Az emlékezés kiemelte, hogy a tudományos vita gyakorlatilag csak ezután kezdődött meg, mint ahogyan az adójog dogmatikájának a kidolgozása is. Alapvetően a tudományos kritika minden kétség mellett¹³⁴ mégis méltatta Enno Becker munkásságát, aki dogmatikai alapok nélkül alkotott egy új, igencsak időtálló törvényt¹³⁵, míg más recenziók a közigazgatási eljárási jogra történő hatást hangsúlyozták, amelynek kodifikációja ekkor még nem történt meg.¹³⁶

A „kapkodva” és a történelmi szükségszerűségek okán létrejött kodifikáció tehát meglehetősen tartósnak bizonyult. A kódex csaknem 50 évig maradt hatályban. Az újabb kodifikációs igény és előkészítés 1963 őszén kezdődött meg az alábbi célterületek mentén, amelyek egyben jól jelzik a változás indokoltságát is:

¹³² *Monatsbericht des BMF* 2019: 43.

¹³³ TIPKE 1969: 226.

¹³⁴ Így egyes tudósok kifejezetten korainak tartották még a szabályozást. TIPKE 1969: 228.

¹³⁵ *Monatsbericht des BMF* 2019: 43.

¹³⁶ LASSAR, Gerhard: Cím nélkül (Reviewed Work(s): Reichsabgabenordnung. 3. Auflage 4. Auflage by Enno Becker). Archiv des öffentlichen Rechts , 1925, Vol. 48 (N.F. 9), No. 3 (1925), pp. 371-374. Online: <https://www.jstor.org/stable/44301842> 372.

- az általános jelleg helyreállítása¹³⁷;
- a rendszer javítása és a fogalmak meghatározásának az általános közigazgatási joghoz való igazítása;
- az adóügyi igazságszolgáltatás kiegyenlítése és a jogbiztonság;
- az adóellenőrzés megfelelő kodifikációja és
- egyéb egyedi kérdések tisztázása.

Látható, hogy a célok között kettő is szorosan eljárásjogi volt. Ez arra is visszavezethető, hogy egyre nagyobb problémát jelentett a több kiegészítő törvény megalkotása, amely tovább erodálta a törvény általános jellegét, valamint a közigazgatási kodifikációval való összhang megteremtése is felerősödött, szükségszerűnek mutatkozott.

A fentiek miatt Alex Möller szövetségi pénzügyminiszter létrehozott egy munkacsoportot a reform előkészítése érdekében. A munkacsoport – 1969 végén – eredetileg egy 356 paragrafusból álló, indoklással ellátott tervezet terjesztett a miniszter elé, de a törvényhozási tényleges előkészítés csak 1974-ben kezdődött. Az adóhatóságokra háruló nagy munkateher miatt a hatálybalépést 1977-re tolták ki és ugyanúgy a 7. választási ciklusban fogadták el 1976-ban,¹³⁸ mint az általános eljárási törvény tervezetét, amely ugyancsak 1977-ben lépett hatályba.

E körben – igaz érdekességgént – kiemelendő, hogy Németország az egyik legkésőbb teremtette meg a közigazgatási eljárás általános kodifikációját, amely tehát Németországban egyidős a jelenleg hatályos adóigazgatási eljárási törvénnyel.

Visszatérve az eljárási törvény tervezetére, egyértelmű volt, hogy kivett eljárásként értelmezik az adóigazgatási eljárást, amelynek addigra már saját története volt, hiszen egyik legkorábbi kodifikációja történt meg.¹³⁹

Az általános közigazgatási eljárási előkészítő anyagok kifejezetten is utaltak arra, hogy az adótörvénykönyv reformja előkészítés alatt áll és feladatul tűzték, hogy az előkészítés

¹³⁷ Lásd TIPKE, Klaus: Neukodifikation des Allgemeinen Steuerrechts in der Abgabenordnung 1977. *JuristenZeitung*, Jahrg., Nr. 22 (19. November 1976), pp. 703-706. Online: <https://www.jstor.org/stable/20811688> 704. (2025.07.15.)

¹³⁸ *Monatsbericht des BMF* 2019: 44-46.

¹³⁹ Deutscher Bundestag 7. Wahlperiode: Gesetzentwurf der Bundesregierung. Entwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG). 1973. Online: <https://dserv.bundestag.de/btd/07/009/0700910.pdf> (2025.07.17.) 8.

keretében azt is megvizsgálják, hogy az közigazgatási eljárási törvény rendelkezései milyen mértékben vehetők át az új adótörvénykönyvbe.¹⁴⁰ Az összhang megteremtésének az igénye több ponton is kifejezetten felmerült a törvény előkészítése során, így különösen szociális területen. A szövetségi kormány dedikált feladata volt, hogy a közigazgatási eljárási törvény, az adótörvénykönyv és a szociális törvénykönyv tervezetének megvitatása során törekedjen arra, hogy a tervezetek eljárásjogi rendelkezései tartalmilag és szövegileg is egymáshoz igazodjanak (megj. amennyire csak lehetséges a különböző területek sajátosságai alapján). Külön kitérek arra is, hogy a közigazgatási eljárási törvény tervezetében néhány – különösen az újonnan beiktatott rendelkezések közül – eltér a szövetségi parlament pénzügyi bizottsága által már jóváhagyott, az adótörvénykönyvben szereplő párhuzamos rendelkezésektől. Ilyen merült fel a területi hatály, a hatóság kizárása, az eljárási iratokba való betekintés, a határidők számítása és a döntés indoklására irányadó szabályok között.¹⁴¹

Ugyanakkor a későbbi kritikák leginkább az alapelvek hiányát róják fel mind a korábbi, mind a jelenlegi eljárási törvénynek. Mindkét jogszabály viszonylag kevés számú elvet tartalmaz, amely miatt egyes szerzők a törvénykönyv elnevezést is túlzásnak érzik. Ezt amiatt is különösen sajnálatosnak tartják, mivel alapelveket csak a német alkotmány (alaptörvény) tartalmaz és a kettő összhangjának a megteremtése – *nolens volens* – a Szövetségi Alkotmánybíróság feladata.

Egyesek kiemelték, hogy az adótörvénykönyvek megalkotása során lett volna lehetőség az alapelvek megfogalmazására kifejezetten az adójog szempontjából, különösen is hangsúlyozva a jogkövető magatartás és az adóztatás méltányosságának elvét. Ezek az alapelvek szétszórtan és többé-kevésbé immanensen ki is tűnnek a törvényből, ám az adótörvénykönyv egészében inkább a technikai előírások dominálnak, miközben az etikai alapok nem válnak láthatóvá.

A másik fontos kritikai észrevétel a fogalmak tisztázatlanságára vonatkozott, amelynek okát Tipke például abban látta, hogy míg a RAO-t Becker egyedüli szerzőként alkotta, addig az 1977-es AO már egy sokszerzős munka volt, amely különböző szemléleteket hozott és bár a fogalomhasználatot sikerült egységesíteni, a fogalmi magyarázatok kapcsán már nem lehet egységes rendezőelvet felfedezni.¹⁴²

¹⁴⁰ Deutscher Bundestag 1973: 33.

¹⁴¹ Deutscher Bundestag 1973: 107.

¹⁴² TIPKE 1976: 705.

A közigazgatási eljárási joggal való összefüggés kapcsán a tanulmány azt emelte ki, hogy az általános közigazgatási eljárási jog nem felelthet meg az adójog igényeinek (és valószínűleg ugyanez vonatkozik majd a szociális jogra is, amely ugyancsak kivett eljárás a német jogban). Konkrét példaként a közigazgatási aktusokkal kapcsolatos szabályozás azonosságát bírálja, ugyanis az adójogban a monetáris közigazgatási aktus sajátosságait külön is figyelembe kellett volna venni. Így álláspontja szerint a monetáris közigazgatási aktusok esetén nemcsak a visszavonás szabályai lényegesek, de azok módosítása is, amely az érintett javára, mind a hátrányára is megtörténhet, amely a bizalmat ronthatja, hiszen az 1 éves határidő előtt bármi megtörténhet.¹⁴³

Az alapelvek kapcsán Noah Zimmermann az adójog és az alkotmányjog, valamint az uniós jog általános dogmatikájának összevetése alapján igyekezett néhány alapvető szabályt körvonalazni az alkotmánybíróság esetjogát is figyelembe véve.¹⁴⁴ Ilyen elvként határozta meg a jogrendszer ellentmondásmentességét, amelyet a jogállamiság, jogbiztonság keretrendszerébe illeszthetünk, a kiszámíthatóságot, amely ugyancsak a jogbiztonság része, az egyenlő bánásmód követelményét, valamint a strukturális végrehajtási hiányosságok tilalmát, amely az anyagi és eljárási jogi szabályok összhangjára utal a jogrendszer működését és gyakorlati alkalmazását is figyelembe véve.¹⁴⁵

A fenti kérdések mellett a német irodalom általános szempontból, dogmatikailag is foglalkozott a két eljárásjog különválasztásával. Ennek során vizsgálták külön is a két törvény fejlődését egymás relációjában és a különválasztást magát is értékelték.

A különböző vélemények ellenére közös kiindulópont volt, hogy a közigazgatási jog alapkövének nem az adójog tekinthető, mivel a modern közigazgatási jog jelentősen túlmutat azon, amihez az adójog modellként szolgálhat. Mindez még akkor is így van, ha a mai adóigazgatás jellemzően már nem pusztán beavatkozó jellegű, hanem egyre inkább engedélyező jellegűvé vált.

Sokkal fontosabb kérdésnek tekintették, hogy az adójogot kizáró közigazgatási jog „veszít-e valamit”. Ezt a kérdést már egy 1926-os konferencián is vizsgálták, amelynek során egyes szerzők szkeptikusak voltak, míg más szerzők valójában „eltértek” a témától. Közel egy fél

¹⁴³ TIPKE 1976: 706.

¹⁴⁴ ZIMMERMANN Noah: „Allgemeine“ Dogmatik speziell für das Steuerrecht? In KUBE, Hanno – REIMER, Ekkehart: Geprägte Freiheit 2022/23, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd 20. Berlin, 2023.

¹⁴⁵ ZIMMERMANN 2023: 102-110.

évszázaddal később, az újrakodifikáció időszakában inkább már azt gondolták, hogy az általános közigazgatási jog a közigazgatási jog speciális területeiből táplálkozik, és ilyen terület az adójog is. Az általános közigazgatási jog feladata, hogy az egyedi jelenségek sokaságából kiemelve és rendszerezze a közös elemeket annak érdekében, hogy az egyedi jelenségek beilleszthetők legyenek az így kialakított rendszerbe, mint egységbe. Amit az általános rész nem vesz – és nem is veheti – át a speciális részek specifikus alapvető tartalmából és alapvető formáiból, azt nem is tudja „tükrözni”.

Kifejezetten a német jogra vonatkozó sajátosságként emelik ki továbbá a szociális jogállammal való kapcsolatot, amelyben az újraelosztás eszköze (is) az adó, hiszen az államnak előbb be kell szednie azt, amit később kiad.¹⁴⁶

11. Az osztrák megoldás

Ausztria példája egyrészt azért vizsgálendő, mivel Európában elsőként hozott létre általános közigazgatási eljárási kódexet 1925-ben (Allgemeine Verwaltungsgesetz, a továbbiakban: AVG), másrészt az osztrák eljárásjoggal foglalkozó tanulmányok is kiemelik, hogy az AVG igen jelentős hatást gyakorolt a közigazgatási jogra és annak dogmatikájára egész Közép-Európában, így Magyarországon is¹⁴⁷. Ausztria ugyancsak egy sajátos megoldást alkalmaz, hiszen az adóigazgatási eljárás kapcsán az általános közigazgatási hatósági eljárási törvény szerint az adóigazgatási szabályokat kell alkalmazni¹⁴⁸.

Az 1925-ben megszületett osztrák közigazgatási hatósági eljárási törvény kialakulásában a bírói gyakorlat igen jelentős szerepet játszott.

Ausztriában 1875-ben hozták létre a közigazgatási bíróságot (Verwaltungsgerichtshof), amely az első ítéletét 1876. október 26-án hozta meg. Mivel a bíróságot létrehozó törvény a bíróság számára lehetővé tette a közigazgatási aktusok megsemmisítését lényeges eljárási szabályok megsértése miatt – ám ez utóbbiakat nem határozta meg tételesen a jogalkotó –, ezért a közigazgatási bíróságra maradt ezen elvek kimunkálása. A bíróság csak jogsérelem miatt járhatott el és kizárólag kasszációs jogkörrel rendelkezett, így a döntései – elsősorban az alapelvek meghatározása terén – különösen esszenciálisak voltak. A kimunkált alapelvek közé tartozott a tisztességes eljárás, a meghallgatáshoz való jog, amelyek jelentős hatást

¹⁴⁶ TIPKE 1969: 256.

¹⁴⁷ ZUMBINI, Ferrari Angela: The Austria Model of Administrative procedure. Origins, Characteristics, Diffusion and the Importance of the Personal Factor. Italian Journal of Public Law., 2022 VOL. 14(2), 379.

¹⁴⁸ BRANDSTÄTTER, Wilhelm: Einführung in das AVG-Verfahren, Bundesministerium Kunst, Kultur, für öffentlichen Dienst und Sport, 2020. 9.

gyakoroltak a későbbi kodifikációra.¹⁴⁹ Az AVG-t 1925-ben egy öt törvényből álló csomag keretében fogadták el. Ide tartozott a közigazgatási eljárási törvények bevezetéséről szóló törvény (Einführungsgesetz zu den Verwaltungsverfahrensgesetzen, EGVG); az általános közigazgatási eljárási törvény (Allgemeine Verwaltungsverfahrensgesetz, AVG); a közigazgatási büntető törvény (Verwaltungsstrafgesetz, VSG); a közigazgatási végrehajtásról szóló törvény (Verwaltungsvollstreckungsgesetz, VVG); valamint a közigazgatási törvények egyszerűsítéséről és a közigazgatási hatóságok tehermentesítésére irányuló egyéb intézkedésekről szóló törvény (Verwaltungsentlastungsgesetz, VEG)¹⁵⁰.

Az AVG esetében a bíróság által kialakított gyakorlat kifejezetten központi szerepet játszott a szabályozás kialakításában, amelyet az osztrák szakirodalom is hangsúlyosnak tart és kifejezetten is ellentétbe állít a lent tárgyalt amerikai demokratikus jellegű és széles körű részvételt középpontba helyező modellel.¹⁵¹

Annak ellenére azonban, hogy Ausztria az előbbieket szerint úttörő szerepet játszott a kontinensen a közigazgatási eljárásjog szabályozásában, az adóigazgatási eljárásjogot terén 1938-ig nem sikerült egységes szabályozást létrehozni. Az adóeljárásra vonatkozó előírásokat jellemzően továbbra is az egyes anyagi jogszabályok tartalmazták. 1945 után azonban úgy döntöttek, hogy a birodalmi adóeljárási szabályokat jelentős részben hatályban hagyják, így de facto egységes eljárási szabályok érvényesültek, majd 1949-ben a szövetségi adóigazgatás egyes részterületeit (mint a kézbesítés, a jogorvoslat és a behajtás területét) újraszabályozták. A saját (osztrák) és teljes szabályok elfogadása azonban 1961-ig váratott magára. Ekkor történt meg a BAO (Bundesabgabenordnung) megalkotása, amely immár felváltotta a korábbi német birodalmi előírásokat szövetségi szinten.

A BAO egyszerűsítést hajtott végre a joganyag területén amellet, hogy hangsúlyozottan az általános közigazgatási eljárási törvény „bevált modelljére”¹⁵² támaszkodott. Ez azonban jellemzően inkább a fentiekben részletezett alapelvei jellegű rendelkezésekre vonatkozott, mint a bírói gyakorlat által kimunkált részvételi jogok, illetve bizonyításfelvétel szabályai, míg más területeken inkább az adóigazgatás jellegzetességei érvényesültek.

Az 1961-ben létrehozott BAO-t – az Alkotmánybíróság (VfGH) döntései alapján – többször módosították, jelentős részben a jogállamiság és a jogvédelmi rendszer színvonalának emelése

¹⁴⁹ ZUMBINI 2022: 380-384.

¹⁵⁰ ZUMBINI 2022: 384-385.

¹⁵¹ ZUMBINI 2022: 392.

¹⁵² LANG, Michael: Die Entwicklung des Abgaben verfahrensrechts in Österreich in den letzten 50 Jahren. 2010, [Festschrift endg 16.7.10.pdf](#) 12.

érdekében. Ilyen elem volt a fellebbezések felfüggesztő hatásának kizárására vonatkozó szabály hatályon kívül helyezése, majd később a közösségi jogból származó kötelezettségek „teljesítése”. Míg azonban korábban az AVG-hez való közelítés vált fő célkitűzéssé, addig a 2000-es évek után ez a tendencia megfordult, ugyancsak a jogállami követelmények teljesítése érdekében. Ennek egyik lényeges eleme volt a bírósági szintű különválasztás, amelynek első lépéseként 2002-ben létrehozta egy külön pénzügyi bíróságot (Unabhängige Finanzsenat UFS), a tisztességes eljáráshoz való jog teljesebb érvényesítése érdekében. Ez a szerv voltaképpen a jelenlegi Bundesverwaltungsgericht (BVG) előfutára volt, amely utóbbit egy 2012-es módosítás hívott életre. A szövetségi állam berendezkedést figyelembe véve azonban az osztrákok az egyik legjelentősebb módosításnak azt tartják, hogy 2010. január 1-jétől a BAO a tartományok és községek által kivetett adókra is alkalmazandó. Ez egy már közel 50 évvel ezelőtti célkitűzés volt, amelyet az adójogban az anyagi és eljárási szabályok szoros összefüggése nyomán volt nehéz megvalósítani oly módon, hogy az az egyes tartományok jogköreit se sértse.¹⁵³

Mivel az általános közigazgatási eljárás vonatkozásában 1991-től új szabályozás volt hatályban, így a 2012-ben zajlott reformok mindkét törvényt érintették. 2012-ben közigazgatási hatósági eljárás terén egy jelentős egyszerűsítés ment végbe, amely magával vonta a jogorvoslati eljárások átalakítását is, amely jelentős részben egylépcsős közigazgatási eljárást vezetett be, amely alól az önkormányzati saját hatáskörébe tartozó ügyek jelentettek kivételt. Ugyanakkor fő elvei kapcsán a BAO a közigazgatási hatósági eljáráshoz hasonlóan ugyancsak a jogvédelmet erősíti.¹⁵⁴

Az osztrák megoldás kapcsán tehát szembetűnő, hogy az 1938-1945 között érvényesülő – már korábban kidolgozott – német megoldás az osztrák adóigazgatási eljárásra nagy hatást gyakorolt a különállás tekintetében, azonban emellett erőteljes módon érvényesült a jogállamiság és jogvédelem szempontrendszer.

Ausztriában a két jogszabály különállása nemcsak az eljárási törvények, de a bíróságok szintjén is megvalósul, amely a bírósági döntések miatt ugyancsak kölcsönösen visszahat az eljárási elvekre. 2012-ben hazánkat megelőzően valósítottak meg egyszerűsítést a közigazgatási hatósági eljárásjogban és a jogorvoslati rendszert is megreformálták azzal együtt, hogy az adóigazgatás terén a jogvédelem szempontjai miatt eltérő jogorvoslati

¹⁵³ LANG 2010:14-22.

¹⁵⁴ TSCHUSCHNIG, Gerald: Formelles Abgabenrecht, Amt der Kärntner Landesregierung, 2020, 3-4.

rendszer alkalmaz a két jogszabály – hasonlóan a magyar rendszerhez. A különállás kapcsán dogmatikai viták az osztrák rendszerben nem jellemzőek, helyette az eljárás egyes részletei vonatkozásában a jogvédelmi szempontok érvényesítése kap nagyobb hangsúlyt. Ennek köszönhetően a rendszer az adóigazgatási eljárás kivett jellege kapcsán a különválasztás rendszerét erősíti, de annak dogmatikai megalapozásához alig járul hozzá, és inkább a konkrét jogintézmények, részletmegoldások terén jelent fogódzót.

12. Egy különleges út: az amerikai adójog

11.1. Elvi alapok, a kiválasztás indokai

Bár a magyar jogszabályok indokolása – indokoltan – nem tér ki az USA adóigazgatási eljárására, a nemzetközi kitekintés ezen része több szemponttal is indokolható. A modern pénzügyi jogi irodalom csak elenyésző mértékben foglalkozik az adóigazgatási eljárásnak a közigazgatási eljárási joggal való összefüggéseivel. Ez alól fontos kivétel az USA irodalma, ahol a 2000-es évek után egy komolyabb dogmatikai vitasorozat indult az adóhatósági eljárások általános közigazgatási eljárásnak való megfeleltetése érdekében a lent részletesebben tárgyalandó elhíresült Mayo-határozat eredményeként.

A vita középpontjában az adóhatósági eljárás különlegességének tézise állt a közigazgatási eljárással szemben annak ellenére, hogy az USA-ban az adóigazgatási eljárásra az 1946-ban elfogadott általános közigazgatási eljárási törvény (The Administrative Procedure Act - APA) is vonatkozott. Fontos azonban már előljáróban megjegyezni, hogy az APA nem azonos a kontinentális értelemben vett közigazgatási eljárással, hanem egy olyan speciális közigazgatási szervekre vonatkozó szabály, amelyet akár alkotmányos jelentőségűnek is szoktak nevezni, hiszen a közigazgatási jogalkotást érinti, mint eljárást és azt szabályozza. Az amerikai irodalom éppen ezért a pénzügyi, adóigazgatási – nem kongresszusi jogalkotás – specialitását helyezi középpontba, ami gyökeresen eltér nemcsak a magyar, de a teljes kontinentális rendszertől. A vita fő elemét azonban az adóigazgatás általánostól eltérő, különlegességi doktrínája jelentette és az említett Mayo-határozat ebben hozott változást egy bírósági ítélet által, amely egyben a korábban is létező tudományos vitákat is fellobbantotta az adóigazgatás kivételes jellegéről.¹⁵⁵

¹⁵⁵ GREWAL, Amandeep S.: Taking Administrative Law to Tax: Foreword. *Duke Law Journal*, May 2014, Vol. 63, No. 8, 1625.

Ezen vita keretében feldolgozták az amerikai adóigazgatási eljárás szabályozásának főbb történelmi állomásait és több olyan dogmatikai kérdést is vizsgáltak, amelyre csak érintőleges irodalom áll rendelkezésre hazánkban. Ugyanakkor fontos megjegyezni azt is, hogy nemzetközi adóügyi kontextusban a tudósok alkalmanként az amerikai rendszer kapcsán "adóügyi kivételességre" hivatkoznak arra utalva, hogy az Egyesült Államok a világ többi részén érvényesülőktől eltérő adószabályokat fogad el és tart fenn.¹⁵⁶ Ez több tekintetben is igaz, így nemcsak a common law és precedens-rendszer sajátosságai jelentenek eltérést, valamint az állami szervek hatáskörgyakorlására vonatkozó szabályok sajátosak, de mindezek a közigazgatási eljárási törvényben is jelentős differenciákat okoznak. Mindezen jelentős eltérések ellenére is érdemes azonban foglalkozni az amerikai-rendszerrel, hiszen az adóigazgatási eljárás és a közigazgatási eljárási törvény különbözőségével, illetve összefüggéseivel kapcsolatos vitában olyan érvek is felmerültek, amelyek általános jellegűek is lehetnek és akár a kontinentális rendszerű országokra is alkalmazhatóak.

11.2. Az amerikai adóigazgatási eljárás kialakulásának kezdetei

Az adóigazgatási eljárás megszületése az USA-ban jóval a közigazgatási eljárást megelőzően történt meg.

Bryan T. Camp arra mutatott rá, hogy a valódi kezdetek – hasonlóan a német rendszerhez – pénzügyi okokra vezethetők vissza. 1862-ben a polgárháború miatt drasztikus mértékben növelni kellett a bevételeket, amely miatt a Kongresszus egy átfogó adótörvényt fogadott el 1862. július 1-jei törvényként. A törvény több anyagi jogi szabály és új adónemek (mint a jövedelemadó bevezetése) mellett új, országos igazgatási struktúrát hozott létre az adóigazgatásban, amelynek mintájául a korábbi vámtarifatörvények szolgáltak.¹⁵⁷ Az igazgatási struktúra kialakítása egyben eljárási, dogmatikai elemeket is magával vont. A törvény alapján ugyanis az országot körzetekre osztották fel és minden körzetben az elnök kinevezhetett egy belső adóbeszedőt, amely mellett minden körzetben létrehozták az adóellenőr pozícióját is, akinek a feladata a bevallások áttekintése és az adó megállapítása volt, amelyet a beszedők szedhettek be. Ezzel az adómegállapítás és a beszedés funkciói szétváltak egymástól és Camp ezt az elemet tartja az egyiknek, amely az adóigazgatást más

¹⁵⁶ Idézi ZELENÁK 1914: 1901. és lásd SCHNEIDER, Bernard: The End of Taxation Without End: A New Tax Regime for U.S. Expatriates, *Virginia Tax Review*, 2012, 32(1), 3-4.

¹⁵⁷ CAMP, Bryan T.: A History of Tax Regulation Prior to the Administrative Procedure Act. *Duke Law Journal*, May 2014, Vol. 63, No. 8, 1694-1695.

szakigazgatási, szabályozási rendszerektől elválasztja és azoktól is jelentősen meg is különbözteti.¹⁵⁸

A két terület szervezetiileg is különvált, az adó beszedésére a Kongresszus létrehozta az Internal Revenue Commissioner of Internal Revenue nevű szervezetet (közkeletű nevén: Bureau of Internal Revenue) a Pénzügyminisztérium alá rendelve. A szervezet már a megalakulás évében rohamos fejlődésnek indult, a kezdetben három főből álló szervezet az év végére egy közel 4000 fős szervezetté változott.¹⁵⁹ Mindez a szervezet első vezetőjének George S. Boutwell szervezőtehetségének volt köszönhető, aki területileg és tematikusan is megszervezte a hivatalt a beszéd hatékonysága érdekében. Szintén az ő érdeme volt a típushatározatok létrehozása, amelyek alapján a gyakran ismétlődő kérdésekben egy kiadványt adott ki évente. Ez utóbbiak azonban néhány kérdésben az eredeti típushatározatokhoz képest eltérő állásfoglalást tartalmaztak, amely által mintegy tükrözték a hivatal addig felhalmozódott – ellenben „decentralizált” – tapasztalatait. Ez utóbbiak miatt Boutwell a következő figyelmeztetést helyezte a dokumentumokra: *"a Rulings nem tekinthetők a Internal Revenue Office-ra nézve kötelező érvényűnek, hanem inkább a kötet szerkesztőjének véleményének."*, amely megfogalmazás nemcsak az amerikai, hanem azóta szinte minden hasonló kötetben vagy kiadványban szerepel.¹⁶⁰

Az adóhatóságok értelmezései azonban hamarosan mégis kötelező érvényűvé váltak – kifejezésre juttatva azok kiemelt fontosságát, különlegességét, és az állampolgárok széles körét érintő jellegét –, amelyek ellen már igen korán igyekeztek a jogászok – sikertelenül – fellépni. Így az irodalom említi, hogy 1926-ban a National Income Tax Magazine-ban J. Hardy Patten ügyvéd az adórendeletek bírósági felülvizsgálatáról szóló háromrészes tanulmányában már arra hívta fel a figyelmet, hogy nincs még egy olyan terület, ahol a bírósági felülvizsgálat terjedelme és mértéke annyira bizonytalan lenne, mint az adózás területén. Tanulmányában már ekkor amellettt érvelt, hogy az adóigazgatás háttérében ugyanúgy a közigazgatási és az alkotmányjogi alapelvek állnak, így álláspontja szerint valójában semmi sem indokolná az adójog eltérő kezelését.¹⁶¹

¹⁵⁸ CAMP 2014: 1694-95.

¹⁵⁹ CAMP 2014: 1696.

¹⁶⁰ CAMP 2014: 1699.

¹⁶¹ CAMP 2014: 1681.

A jogfejlődésben jelentős mérföldkövet jelentett, hogy 1946-ban megszületett az APA, amelynek hatálya kiterjedt az adóigazgatási eljárásra is. Ennek ellenére az adójog különállása gyakorlatban továbbra is megmaradt annak specialitásaira és különlegességére tekintettel. A jogsértések középpontjában a Pénzügyminisztérium, illetve az adóhatóság útmutatói álltak, amelyek kapcsán a gyakorlat egyáltalán nem követte az APA szabályozását. Ezt a gyakorlatot kezdetben hallgatólagosan fogadták el a folyamatban résztvevők, majd később bírósági döntésekkel is szentesítették az eltérés lehetőségét.

E körben fontos momentum, hogy az APA kifejezetten lehetővé teszi általánosságban ügynökségi útmutatók kiadását és konkrét szabályokat tartalmaz a kiadás vonatkozásában. Ennek releváns körülménye, hogy amennyiben a Kongresszus jogalkotó hatalmat biztosít kormányzati szerveknek, az APA tartalmazza az ezzel kapcsolatos jogszerűségi garanciákat és lehetővé teszi azok megtámadását szövetségi bíróság előtt. Ennek megfelelően az APA 706. szakasz (2) bekezdése szerint a felülvizsgáló bíróságoknak jogellenesnek kell nyilvánítaniuk és hatályon kívül kell helyezniük az ügynökség intézkedését, megállapításait és következtetéseit, amelyek valamely alkotmányos joggal, hatáskörrel, kiváltsággal vagy mentességgel ellentétesek; túllépik a törvényes hatáskört, felhatalmazást vagy korlátozásokat, vagy nem felelnek meg a törvényes jognak, illetve törvény által előírt eljárás betartása nélkül fogadnak el.¹⁶²

Egy ilyen – egyébként egy környezetvédelmi kérdéssel kapcsolatos – ügy volt a Chevron U.S.A. Inc. kontra Natural Resources Defense Council Chevron-ügy, amelyben az elhíresült Chevron-féle kétlépcsős tesztet kidolgozták, 1984-ben. A teszt alapján a bíróságoknak egyrészt azt kell megvizsgálniuk ügynökségek által kiadott jogszabály-értelmezések kapcsán, hogy a Kongresszus közvetlenül rendelkezett-e az adott kérdéstről, azaz jogszabály rendezi-e a kérdést, másodsorban, ha nincs ilyen, akkor vizsgálni kell, hogy az ügynökség értelmezése mennyiben tekinthető megengedhetőnek, azaz észszerűnek.¹⁶³

A tesztet később a bíróság a United States v. Mead Corp. ügyben hozott határozatában tovább cizellálta. A Mead-döntés után ugyanis a Chevron-tesztet csak akkor kell alkalmazni, ha az

¹⁶² MURPHY 2014: 24.

¹⁶³ MURPHY, Richard: Pragmatic Administrative Law and Tax Exceptionalism. *Duke Law Journal Online*, 2014, Vol. 64. 21 (October), 26. vagy HICKMAN, Kristin: The Need for Mead: Rejecting Tax Exceptionalism in Judicial Deference, *Minnesota Law Review*, 2006, 1537-1619., Online: https://scholarship.law.umn.edu/faculty_articles/59 (2025. 07. 15.) 1547.

ügynökség értelmezése a kongresszus által delegált hatáskör folytán kötelező a felekre. Az adóügyben született értelmezések feltétlenül ilyenek minősülnek.¹⁶⁴

Mindezek ellenére a bíróságok hosszú ideig továbbra sem vállalták az adóügyben született értelmezések felülvizsgálatát. Ebben hozott 2011-ben a Mayo Foundation for Medical Education & Research v. United States ügyben született döntés jelentős fordulatot. A kérdés középpontjában a rezidensek jogállása állt, nevezetesen, hogy diáknak vagy dolgozónak kell-e őket tekinteni a társadalombiztosítás szempontjából. A Pénzügyminisztérium 2004-es rendelete alapján ugyanis nem jogosultak adóvisszatérítésre, miközben a szövetségi biztosításokról szóló törvény alapján a diákok mentesülnek az adó megfizetése alól. Az ügy különlegessége, hogy ekkor állapította meg először a bíróság, hogy a Chevron-teszt ugyanúgy alkalmazandó a Pénzügyminisztérium általános hatáskörű rendeleteire, mint a közigazgatási jog más területein. Ezzel a bíróság az általános közigazgatási jog doktrínáinak alkalmazhatóságára vonatkozó szélesebb körű "nincs kivétel" megközelítést szentesítette és a továbbiakban a Pénzügyminisztériumra is éppúgy alkalmazni rendelte azokat az általános elveket, amelyek azt szabályozzák, hogy egy ügynökségnek mikor kell hirdetményi és véleményezési eljárást alkalmaznia egy szabály kihirdetéséhez.¹⁶⁵

Az ügyben tehát a Legfelsőbb Bíróság a Mayo Alapítvány javára döntött és ezzel a továbbiakban megszüntette annak lehetőségét, hogy a Pénzügyminisztérium rendeletei kivételt képezzenek az APA alól, egyben hangsúlyozta az egységes közigazgatási megközelítés fontosságát.¹⁶⁶

A bíróság döntése hatalmas jelentőségű, hiszen közel 30 éven át a Pénzügyminisztérium rendeletek szinte teljesen érinthetetlenek minősültek a bíróságok részéről, míg a Mayo-döntés után ez az érinthetetlenség megszűnt és egy olyan szemlélet váltotta fel, amely az adópolitikába való nagyobb bírói beavatkozás lehetőségét is kínálta. Mindez felszínre hozta egyrészt az adóügyek különbözőségének a kérdését a közigazgatási jogtól, másrészt azt a dilemmát, hogy ha a bírának lehetővé teszik, hogy az adójogi útmutatókat a bíróság felülvizsgálja, akkor ezzel megnő annak a valószínűsége, hogy a hasonló helyzetű adófizetők nem kezelik majd a bíróságok annyira egyformán, mint az adóhatóság, mivel a

¹⁶⁴ HICKMAN 2006: 1538.

¹⁶⁵ MURPHY 2014: 29.

¹⁶⁶ GREWAL 2014: 1625-1626.

bíróságok értelmezési kérdések megoldására vonatkozó képességét a precedensrendszer is akadályozza, amely az adott ügyekben eltérő lehet.¹⁶⁷

Így a szakírók ekkor egy rugalmas és kreatív középutat javasoltak, amely a Pénzügyminisztérium hatáskörét is sokkal inkább tiszteletben tartja. Ennek jogszabályi alapját továbbra is az APA már idézett 706. szakaszának (2) bekezdése jelenti.¹⁶⁸ A bírói jogalkalmazás kiindulópontját pedig az alkotmányos jelentőségű 1803-as Marbury kontra Madison ügy, amely szerint a bíróságok hatáskörébe és kötelességébe tartozik, hogy megmondják, mi a törvény.¹⁶⁹ Ugyanakkor az 1810-es – ugyancsak pénzügyi (!) ügyben született – United States v. Vowell¹⁷⁰ ügyben hozott döntés kimondta, hogy a bíróságoknak az észszerű ügynökségi jogszabály-értelmezésekre kell hagyatkozniuk. E két gondolat azonban nem egymásnak ellentmondó az adójog területén sem. Hiszen a bíróságok feladata a jogszabály értelmének meghatározása, de eközben dönthetnek úgy is, hogy jelentős súlyt tulajdonítanak az ügynökség jogszabályértelmezésének, mint hasznos információforrásnak. A bíróságok mindezt gyakran az ügynökség speciális szakértelmével indokolták. Mindezt 1944-ben a Skidmore-ügyben született döntés erősítette meg, amelyet a továbbiakban a közigazgatási irodalom¹⁷¹ Skidmore-megkülönböztetésként ("Skidmore respect") hivatkozott. Ennek alapján a bíróságoknak figyelemmel kell lenniük az általuk alkalmazott jogszabály ügynökségi értelmezésére, megadva az ügynökség elemzésének azt a súlyt, amelyet az észszerűen megérdemel.

Különös figyelmet érdemel, hogy a fenti elv még az APA előtt megszületett, azonban hatása azon is átívelt. Empirikus vizsgálatokkal azt is igazolták, hogy a Bíróság rugalmas és kreatív megközelítése bár a közigazgatási jogban különlegesnek minősül, valójában nem befolyásolja túl gyakran az ügyek kimenetelét. A bíróságok hasonló arányban adnak igazat a feleknek függetlenül attól, hogy a Skidmore- vagy a Chevron-elvet alkalmazzák-e. Ugyanakkor tény, hogy a bíróságok nem dolgoztak ki egyértelmű tesztet annak meghatározására, hogy mely szabályok igényelnek az APA-szerinti véleményezési eljárást és melyek nem. Mindez különösen nagy probléma akkor, ha – ahogyan erre Grewal professzor rámutat – nem könnyű megkülönböztetni az értelmező és a jogalkotói szabályokat. Ennek alapján azt javasolja, hogy

¹⁶⁷ HICKMAN 2006: 1540-1541.

¹⁶⁸ MURPHY 2014: 24.

¹⁶⁹ MURPHY 2014: 25.

¹⁷⁰ MURPHY 2014: 25.

¹⁷¹ MURPHY 2014: 26.

a bíróságok legyenek figyelemmel a Kincstár történeti hagyományaira, mivel a bíróságok tartoznak a kincstárnak némi „nagyvonalúsággal” az értelmezés során.¹⁷²

Ahogy ezt a vitában valamennyi szerző érzékelteti, az adóigazgatás specialitását érintő vitának várhatóan koránt sincs vége.

Bár a rendszer alapvetően eltér a magyar szabályozástól mind a hatásköröket, mind az általános közigazgatási eljárási szabály részletszabályait tekintve, de a fejlődési ív vonatkozásában is, mégis érdekes megvizsgálni, hogy a 2014 után fellángolt szakmai vitában milyen – esetenként rendszertani, dogmatikai – érvek hangzottak el az adóigazgatási eljárás különlegessége mellett vagy az ellen.

Az amerikai rendszer legfőbb „erénye” ugyanis, hogy elindított egy olyan beszélgetést, amely több szempontot is vizsgált az adóigazgatási eljárás különbözőségét illetően.¹⁷³ Ennek alapján – véleményem szerint – érdemes megvizsgálni és bemutatni a vita dogmatikai elemeit.

11.3. Az amerikai irodalom dogmatikai érvei. Sajátos elemek és kérdések az amerikai adóigazgatási eljárás kapcsán

Az amerikai rendszer fő kérdése tehát az adóspecifikusság kérdése, amely alapján indokolható az adóigazgatás különállása a közigazgatás más elveitől. Az alábbiakban kísérletet teszek arra, hogy a szakirodalmi vitában felhozott érveket tematizáljam, annak érdekében, hogy abból dogmatikai következtetéseket lehessen levonni, immár – és reményeim szerint – az amerikai rendszer sajátosságaitól is függetlenül.

11. 3. 1. Történetiség, hagyomány

A történetiség, azaz az adóigazgatás időben jóval korábbi kialakulása, több szakíró tanulmányában fontos érvként szerepelt, amely alapján az adóigazgatási eljárás történeti különállása, illetve történeti hagyományai iránti tisztelet alapján tartják alkalmazhatatlannak az APA-t az adójog területén.

Camp az adóhatósági útmutatók kiadása és a kiadási eljárás felülvizsgálatán keresztül mutatja be a fenti megfontolással kapcsolatos ellentmondásokat. Rámutatott, hogy az ügynökségek

¹⁷² MURPHY 2014: 35.

¹⁷³ GREWAL 2014: 1633.

munkájának fontos része, hogy útmutatást adjanak mind az adóigazgatásban dolgozók, mind az ügyfelek részére arról, hogyan kell értelmezni az adóhatóság által alkalmazott jogszabályokat. Az útmutatások különféle belső vagy külső használatra szánt dokumentumokat, amelyek sajátos, kifejezetten az adóigazgatási eljárásban jelentkező eljárási, hatásköri problémákat vetnek fel az APA tükrében. Kifejezetten az útmutatók kapcsán a szerző két olyan csomópontot említ, amelyek kapcsán tettenérhető az adóigazgatási gyakorlatnak az APA-tól való eltérése. Ilyen az útmutatók publikálása, és ezzel szoros összefüggésben, hogy a bíróságok milyen szabályok alapján vizsgálják felül az iránymutatást, az APA-nak való megfelelést kérik-e számon vagy más elveket vesznek figyelembe, ha valaki vitatja azok érvényességét. Ugyanakkor ezek a kérdések nemcsak az adóeljárásban jelennek meg, de a közigazgatás jog más speciális területei kapcsán is felvetődhetnek.¹⁷⁴ A Mayo-határozat érvelése ez utóbbi sajátosság kapcsán hozott fordulatot. Bár az adójog külön kezelésével a kommentátorok általánosságban egyetértettek, de azt is bemutatták, hogy valójában nincs lényeges különbség az adóigazgatási és más közigazgatási szervek munkája között, és a különállás valójában kizárólag a hagyományok tiszteletén alapul.¹⁷⁵

Camp arra is felhívta a figyelmet, hogy a külön kezelés megszüntetése azért is aggályos, mert az APA-t tekinti fő kiindulópontnak és az APA elvei felől közelít az adóigazgatáshoz, holott történetileg éppen ennek az ellenkezője indokolható.¹⁷⁶ Ennek igazolásául bemutatta, hogy az APA egyes követelményei az adóigazgatási eljáráson miért nem számonkérhetők, illetve azt, hogy egyes APA-előírásokat a bírósági gyakorlat mennyiben erodált már az idők során. Példaként említi az APA 553. szakaszát, amely előírja, hogy a jogszabályalkotást kezdeményező ügynökségnek értesítést kell kiadnia a javasolt értelmező szabály feltételeiről vagy lényegéről, továbbá az érintett kérdések leírásáról. Az APA ezen előírását Camp egyenesen komikusnak nevezi annak fényében, hogy a bíróságok már régóta ragaszkodnak ahhoz, hogy az ügynökségek közleményeikben közzétegyék az összes olyan műszaki és tudományos információt, amelyre a javasolt szabályaik kialakításakor támaszkodtak. Hasonlóan alkalmazhatatlannak tartja az ún. tömör nyilatkozat kiadását is, amelyre az állampolgárok észrevételeket írhatnak, hiszen egyrészt valamely adószabály tömör leírása önmagában is a lehetetlenséget súrolja, miközben az APA egyébként sem rendelkezik arról, hogy a benyújtott észrevételekkel mit kellene tennie a hatóságoknak. De az APA előírása alapján a hatóságnak azt is kielégítően bizonyítania kell tudni, hogy az ügynökség a releváns

¹⁷⁴ CAMP 2014: 1675.

¹⁷⁵ CAMP 2014: 1680

¹⁷⁶ CAMP 2014: 1682.

tényezők mérlegelésére alapozta intézkedését, és elkerülte az egyértelmű hibás döntést. Camp arra hívja fel a figyelmet, hogy az adóügyekben ez sokkal nehezebb, mint amilyennek hangzik. Ezek alapján rámutat, hogy amennyiben a különlegesség megszűnik, az összességében nagyon nagy veszteségnek bizonyulhat,¹⁷⁷ hiszen jelentősen ronthatja az állami bevételeket. A fő érvet tehát Camp számára a történetiség jelenti a dogmatikai érvek helyett. Camp szerint döntő fontosságú, hogy az APA világa 1947-ben kezdődött, de az amerikai adóigazgatás 1789-ből eredeztethető, így az adójog jóval más területek előtt szembesült alapvető közigazgatási jogi kérdésekkel.

Camp professzor is elismeri azonban, hogy ez a megközelítése az APA általánossága ellen szól és annak a megfordítását jelenti. Mégis a történetiségre alapozva alapvetően utasítja el az APA elsődleges jogforrás jellegét az adóigazgatás tekintetében. Álláspontja szerint valójában két egyenrangú területről van szó, amelyet azzal is indokol, hogy a Kongresszus nem légüres térben alkotta meg az APA-t, és az APA sem légüres térben működik. Így a bíróságoknak is figyelembe kell venni eljárásuk során az adóigazgatás történetét, amikor az APA-t alkalmazzák.¹⁷⁸

Az említett történetiség elvét a fentieken túl szinte valamennyi szerző¹⁷⁹ ismétlődő jelleggel, döntő fontosságú érvként említi.

11. 3. 2. Bonyolult

A történetiség mellett a másik klasszikus érv az adójogra általánosan jellemző bonyolultság. Lawrence Zelenak professzor tanulmányában amellet érvelt, hogy az adóigazgatási eljárás kivételessége nem mellőzhető, ugyanis az adójog különlegessége nemcsak az adójogászok szerint érvényesül, hanem mindenki más szerint is, a jogi oktatási rendszertől kezdve egészen a gyakorló jogászok tevékenységéig, beleértve nemcsak az ügyvédek, de a bírák ténykedését is. Zelenak aprólékosan bemutatja, hogy valójában mindenki úgy tekint az adójogra a jogászok között is, mint a jog "egyedülállóan bonyolult" területére, és ez halmozottan érvényesül a nem jogász társadalomban, amelyet egy Albert Einsteinnel kapcsolatos anekdotával is alátámaszt.¹⁸⁰

¹⁷⁷ MURPHY 2014: 29.

¹⁷⁸ GREWAL 2014: 1630-1631.

¹⁷⁹ MURPHY 2014: 22 vagy GREWAL 2014: 1631 vagy HICKMAN, Kristin: Administering the Tax System We Have. *Duke Law Journal*, 2014, 63, 1753.

¹⁸⁰ Zelenak rámutat, hogy az amerikai adóhatóságok honlapján gyakran idézik Einstein egyik mondatát, amely szerint "A legnehezebb dolog a világon a jövedelemadó." Lásd erről ZELENAK 2014: 1907. De a mondást

Ugyanakkor azt is elismeri, hogy minden szabály bonyolult. Bármely terület specialistái hajlamosak azt gondolni, hogy az ő területük különleges. Különösen ilyen területek például a trösztjog vagy a környezetvédelmi jog. Mégis, alapvetően arra a következtetésre jut, hogy az Internal Revenue Code ijesztően bonyolult volta talán kiérdemel némi különleges bánásmódot. Ugyanakkor arra is figyelmeztet, hogy többnyire nem adóügyi emberek (pl. átlagemberek), akik azt hiszik, hogy az adó különleges, így Hickman is hivatkozik például Einsteinre, aki ugyancsak rendkívül bonyolultnak találta az adószabályokat. Bár elismeri, hogy a bonyolultság kétség kívül nehezen nevezhető nemhogy dogmatikai, de még jogi érvnek sem.¹⁸¹

11. 3. 3. Jogtudományi megközelítés kontra bevételi imperatívusz

A jogi jellemzők középpontjában ugyancsak a Pénzügyminisztérium (Treasury) által kiadott általános hatósági rendeletek állnak, amelyeket többször útmutatónak is neveznek, annak ellenére, hogy ezek a rendeletek jogilag kötelező erejű szabályok és így az általános közigazgatási jog szerint a "jogalkotás"¹⁸² körében értelmezhetők. Ezen normák visszaható hatályú alkalmazásának a kérdése élénk vitát váltott ki a 2014 utáni időszakban.

Az előzmények között említhető, hogy 2012-ben a Kongresszus kifejezetten széles körű felhatalmazást adott a Pénzügyminisztériumnak arra, hogy visszamenőlegesen alkalmazandó rendeleteket fogadjon el az Internal Revenue Code (a továbbiakban: IRC) 7805(b) §-a szerint.¹⁸³ A jogszabályhely felhatalmazta a Pénzügyminisztériumot, hogy a végleges rendeleteket visszamenőlegesen már attól az időponttól alkalmazza, amikor a Pénzügyminisztérium a hivatalos lapban (Federal Register) közzétette a javasolt (ideiglenes) rendeletet, és a rendelet várható tartalmát leíró nyilvános közleményt kiadták. Megjegyzendő, hogy adóügyben az IRC alapján egyébként más esetekben is jogosult a Pénzügyminisztérium visszamenőlegesen hatályos rendeleteket elfogadni. Ilyen lehetőség, ha a

valóban gyakran idézik mind angol, mind német nyelvterületen. Lásd például LIPMAN, Francine J.: *"The Hardest Thing in the World to Understand Is the Income Tax."* — Albert Einstein. *Pro Bono Matters*, 2013. 9. Online: https://www.americanbar.org/content/dam/aba/publishing/aba_tax_times/13win/06-pbm.pdf (2025.06.29.) vagy KEELEY, Brian: *Human Kapital*. OECD, 2007. 55. Online: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/de/publications/reports/2007/02/human-capital_g1gh7c78/9789264047952-de.pdf (2025.07.15.).

¹⁸¹ HICKMAN 2014: 1600.

¹⁸² HICKMAN 2014: 1718-1719.

¹⁸³ HICKMAN 2014: 1720.

Pénzügyminisztérium a Kongresszus által a vonatkozó törvényi megfogalmazás hatályba lépését követő tizennyolc hónapon belül fogad el egy rendeletet; vagy ha Pénzügyminisztérium "visszaélések megelőzésére" törekszik; vagy amikor a Pénzügyminisztérium eljárási hibák kijavítására törekszik. Megjegyzendő azonban, hogy a látszólag széleskörű felhatalmazás ellenére az IRC említett megfogalmazása a Pénzügyminisztérium visszamenőleges hatályú rendeletek elfogadására vonatkozó hatáskörének még a szűkítését is jelentette. 1996 előtt ugyanis a Kincstár rendeleteit visszamenőleges hatállyal arra az időpontra vélelmezték alkalmazandónak, amikor a Kongresszus a vonatkozó jogszabályi szöveget hatályba léptette, kivéve, ha a Kincstár mérlegelési jogkörében másként rendelkezett.¹⁸⁴

A Pénzügyminisztérium a viták során alapvetően háromféle módon viszonyult az APA megsértéséhez.

Sok esetben arra hivatkozott, hogy az általános hatáskörű rendeletei valójában nem jogalkotó, hanem "értelmező jellegűek", és ezért nem is igényelnek az APA szerinti értesítési és véleményezési eljárásokat.¹⁸⁵ Hickman azonban egy 2007-ben megjelent tanulmányában a 2003. január 1. és 2005. december 31. között közzétett rendeleteket megvizsgálva bemutatta, hogy az APA megsértése szinte általánossá vált, hiszen az esetek kevesebb mint 60%-ában feleltethető meg az eljárás az APA szabályainak. A rendeletek 40%-ban tehát eltértek az általános eljárási szabályoktól, amelynek okait számba véve Hickman arra jutott, hogy a Pénzügyminisztérium az értelmező szabály mellett sokszor „nyomós ok”-ra hivatkozott, míg a fennmaradó ügyekben indokolás nélkül nem alkalmazta az APA szabályait. Utóbbi „nyomós ok”-nak azt nevezték, ha a szabály betartása kivitelezhetetlen, szükségtelen vagy ellentétes lenne a közérdekkel. Ez azonban formai, tartalmi vagy sokszor egyszerre mindkét aspektusból problémákat vet fel, és a hivatkozás mögött Hickman ténylegesen a bevételi szempontok érvényesítését igazolta az általa vizsgált konkrét ügyekben.¹⁸⁶

A Legfelsőbb Bíróság ezt a gyakorlatban következetesen elfogadja figyelemmel arra, hogy az adók gyors és biztos rendelkezésre állása a kormányzat számára elengedhetetlenül szükséges. Steve Johnson professzor egyenesen "bevételi imperatívusznak" nevezte¹⁸⁷ az érvelést.

¹⁸⁴ HICKMAN 2014: 1758-1760.

¹⁸⁵ MURPHY 2014: 22.

¹⁸⁶ HICKMAN, Kristin: Coloring Outside the Lines: Examining Treasury's (Lack of) Coloring Outside the Lines: Examining Treasury's (Lack of) Compliance with Administrative Procedure Act Rulemaking Requirements. Notre Dame Law Review, 2007, 82(5): 1727-1807, 1749-1787.

¹⁸⁷ HICKMAN 2014: 1720.

Lényegében ugyanerre hivatkozott Nina Olson, a Nemzeti Adófizetők Ügyvédje is (National Taxpayer Advocate) a Bob Jones University kontra Simon ügyben, aki szerint a bíróságok fontosabbnak tartják az IRS bevételek beszedésére irányuló erőfeszítéseit, mint a közös eljárási követelmények előírásának érvényesítését.¹⁸⁸ Más szerzők, így David Weisbach és Jacob Nussim, arra mutatnak rá közigazgatási szervezéselméleti kérdéseket is figyelembe véve és egészen Taylor és Simon elméletét is felhasználva, hogy az adórendszer célja a kormányzati kiadási programok végrehajtása és az adójog esetében az intézményrendszer és az eljárás is ezt szolgálja alapvetően dogmatika elvek nélkül.¹⁸⁹

A jogtudományi megközelítés az adóigazgatási eljárás azon sajátosságait emeli ki, amelyek részben a jogi jellemzőkből, részben a peres stratégiák kombinációjából adódnak, amelyek sok esetben egymást is erősítik. A peres stratégia sajátossága, hogy az ügyvédek sem hivatkoznak jellemzően az általános közigazgatási jogi normáktól való eltérésekre az adóügyekben, vélhetően annak várható sikertelensége miatt is, miközben a bírák az ügyvédi beadványokra támaszkodtak, így voltaképpen alig merül fel a közigazgatási joggal való összefüggés kérdése.¹⁹⁰

A fenti leegyszerűsítő értelmezés ellenére kijelenthető, hogy a bevételek beszedése nyilvánvalóan minden adórendszer egyik legfontosabb funkciója,¹⁹¹ ugyanakkor az adórendszer egyszerre több célt szolgál, amely elemzése azonban már túlmutat jelen dolgozat keretein¹⁹².

Az amerikai rendszerben is bemutatta azonban az egyik empirikus tanulmány, hogy az adóigazgatás milyen szerepet tölt be a kormányzati tevékenységben, így konkrétan milyen mértékben foglalkozik a szociális jóléti és szabályozási programokkal, célokkal és funkciókkal, nem pedig a hagyományosabb bevételnöveléssel.¹⁹³

13. Összegzés helyett: Most akkor kivételes az adójog vagy nem?

¹⁸⁸ HICKMAN 2014: 1720.

¹⁸⁹ WEISBACH, David A. & NUSSIM, Jacob: The Integration of Tax and Spending Programs. Yale Journal Law, 2004. 955-1028. Online: <https://ssrn.com/abstract=442063> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.442063> (2025.07.15.) 957. és 983-997.

¹⁹⁰ ZELENAK, Lawrence: Maybe Just a Little Bit Special, After All? *Duke Law Journal*, 2014, 63(10), 1897-1920, 1909.

¹⁹¹ HICKMAN 2014: 1723.

¹⁹² Lásd erről például DEÁK Dániel: Adójogi globalizmus. *Állam- és jogtudomány*. 2015. 56(3), 29-54.

¹⁹³ HICKMAN 2014: 1736-1753.

Az amerikai és a német rendszer elemzése végén feltehetjük a kérdést, hogy akkor végül mi a szakirodalom konklúziója, valóban kivételes-e az adójog. Míg a német irodalom egy konszolidált álláspontot követ, amely a kivételesség pártján áll, az amerikai irodalomban ez már sokkal heterogénebb, hiszen egy *de iure* egységes, *de facto* külön kezelt rendszerről beszélhetünk. Itt az adóügyi kivételesség mellett érvelők azt állítják, hogy az adóigazgatás az általános közigazgatási jogtól eltérő formákat öltött, amelyre változatos indokokat hoznak fel, amelyek közül kiemelendő a történetiség, a bonyolultság és az állami funkciók ellátásában betöltött kiemelt szerep.

Az adóügyi kivételesség bírálói szerint a közigazgatási jog általános elveinek az adózási kontextusban ugyanúgy érvényesülniük kell, mint más kontextusokban.

Az amerikai rendszer a vitában érvként hozza fel az egységesség mellett az egyszerűség és a jogállamiság elvét, míg a kivételesség mellett a pragmatizmus és a rugalmasság elveit. Azt azonban még az amerikai szerzők is elismerik, hogy az Egyesült Államok közigazgatási jogának fejlődése nem egy dogmatikailag tisztázott és szilárd alapokkal bíró terület, amely valószínűleg még hosszabb ideig így is marad¹⁹⁴, így dogmatikai kérdésekben az európai jog számára nem adhat konkrét kiindulópontot, de a vitában felhasznált érvek felhasználhatók lehetnek.

Az amerikai rendszerrel kapcsolatos jelentős dogmatikai eltérések ellenére mégis adhat némi támpontot az értelmezési keretekhez a nemzetközi elemzés, amelyek alapján néhány általános következtetés levonható. Ezek a következők:

- Mind a német, mind az amerikai irodalomban hangsúlyosan jelentkezett a történetiség és a hagyományok tisztelete. A német irodalomban ez csaknem egyértelmű, hiszen több mint egy évszázados megkérdőjelezhetetlen különállásról beszélünk, míg az amerikai rendszerben a viták során merült fel igen komolyan ez az érv.
- Ugyancsak mindkét rendszerben fontos szempontot jelentett, és mintegy a rendszer kiindulópontját is adta, hogy az adójog az állami feladatok megvalósítását szolgálja, amely vezérelvként folyamatosan végigkíséri a jogfejlődést.

IV. Az adóigazgatási eljárás sajátosságai

14. Az alapelvek funkciója

¹⁹⁴ MURPHY 2014: 21.

Az alapelvek egyik fő funkciója, hogy elősegítsék a jogszabályok megértését, megfelelő értelmezését, valamint alkalmazását, azonban bizonyos esetekben akár a tételesjogi joghézagokat is pótolhatták, amelynek során azzal az eredménnyel is járhatnak, hogy a pozitív jog szabályait módosítják vagy akár lerontják.¹⁹⁵ Az alapelvek emellett hosszabb történeti fejlődés eredményeként¹⁹⁶ jelen korunkban már nagy szerepet játszanak a nemzetköziesítésben is.¹⁹⁷

Hangsúlyos annak leszögezése, hogy az alapelvek a jogrendszerben konzisztens egységet képeznek. Bár főszabályként nem az ezekben lévő különbségek, hanem a szabályozás elvi alapjaiban meglévők fogják a tartalmat meghatározni, annak sajátosságait megadni, mégis – álláspontom szerint – érdemes az alábbiakban áttekinteni ezeket.

Fontos itt megjegyezni azt az ismét felerősödő jogalkotási technikát is, amely különös figyelemmel van a jogforrási hierarchiára, miszerint amennyiben egy magasabb szinten található jogszabály lefektet egy általánosan érvényesülő alapvet, azt már nem kell „szó szerint” megismételni az adott – alacsonyabb szinten található – „téma-specifikus” jogszabályban, abból „eredeztetni” viszont lehet. Így rögzíthető az, hogy vannak ún. általános alapelvek, illetve vannak olyanok is, amelyek kizárólag a közigazgatási hatósági, illetve adóigazgatási eljárásnál találhatók meg (ezek az ún. alapvető eljárási jogok és kötelezettségek)

¹⁹⁸.

Az alapelvek, valamint az alapvető eljárási jogok és kötelezettségek nélkül nem lehet megérteni a jogszabályok – így a közigazgatási, adóztatási jogszabályok – „szellemiségét”. Küldetésük szerint olyan garanciális alapvetések, amelyek összekapcsolják az adott jogszabályi rendelkezéseket az Alaptörvénnyel, kitölt(het)ik a joghézagokat, illetve mindenkre nézve kötelezőek és minden egyes eljárásban az adott szabályokkal együtt alkalmazandók, tehát normatív tartalommal rendelkeznek. Tartalmilag mindig megelőzik a részletes szabályokat, illetve alkalmazási korlátokat, értelemezési kereteket is rögzítenek.

¹⁹⁵ KILÉNYI Géza: *Az államigazgatási eljárás alapelvei*. KJK, Budapest, 1970, 7-8.

¹⁹⁶ Lásd erről PATYI András - VARGA Zs. András: *A közigazgatási eljárásjog alapjai és alapelvei*. Dialóg Campus Budapest, 2019, 89-157. és BALOGH-BÉKÉSI Nóra: *A közigazgatási eljárásjog alapelvei, hatálya: II. fejezet*. In BOROS Anita - DARÁK, Péter (szerk.): *Az általános közigazgatási rendtartás szabályai*. Budapest, Nemzeti Közszerológati Egyetem, Államtudományi és Közigazgatási Kar (2019), 25-32.

¹⁹⁷ Lásd erről bővebben ÁRVA Zsuzsanna: *A közigazgatási hatósági eljárás alapelvei nemzetközi kontextusban*. In CSÁKI-HATALOVICS Gyula (szerk.): *Eljárásjogi kodifikáció - nemzetközi hatások: tanulmányok*. Budapest Patricinium, 2018, ISBN:9789634132042 115-128.

¹⁹⁸ Lásd még ÁRVA Zsuzsanna - BALÁZS István - BARTA Attila - PRIBULA László - VESZPRÉMI Bernadett: *Közigazgatási eljárások*. Debrecen, Debreceni Egyetemi Kiadó 2017, 55-56.

Amennyiben nem tartják szem előtt a jogalkalmazók az eljárások lefolytatása során az alapelvekben foglaltakat, akkor az kihat a döntések jogszerűségére, illetve jogorvoslat kezdeményezését jelentheti.

Ezért is fontos véleményem szerint, hogy a kutatás során tisztázásra kerüljön az alapelvek rendszere és a közigazgatási hatósági, valamint adóigazgatási alapelvek, alapvető eljárási jogok és kötelezettségek egymáshoz való viszonya, kiemelve azokat, amelyek 2018. január 01-je után kerültek bele a jogszabályokba.

Míg a közigazgatási hatósági eljárási kódexek mindig tartalmaztak alapvető rendelkezéseket, addig az adóigazgatási jogszabályok nem, így az alábbiakban a jelenleg hatályos eljárási kódexek esetében kerül elemzésre az „alapvető” összehasonlítás, keresve ezáltal arra is a választ, hogy mennyiben indokolt különálló kódexben, külön alapelvek mentén szabályozni az adóigazgatási eljárások alapjait.

Itt szükséges hangsúlyozni továbbá azt a nagyon speciális helyzetet, amely 2018. január 01-je után következett be. A jogalkotó ugyanis a korábbi adóigazgatási szabályozási koncepciótól elérő megoldás alkalmazott. Az adóigazgatási eljárásra vonatkozó szabályokat innentől kezdve több törvény, így az Air., az új Art., továbbá az Avt., valamint az egyes anyagi adójogszabályok tartalmazzák.

Az előző bekezdésben említett jogszabályok közül – a jelen dolgozat fókuszpontjai miatt – kettő emelhető ki. Az egyik az Air., amely egy általános, az adóigazgatás egészére – tehát nem kizárólag az állami adó- és vámhatóság eljárásaira, hanem az önkormányzati adóhatóság¹⁹⁹ eljárásaira is – vonatkozó törvény. Ennek elsődleges célja, hogy konstans keretet adjon az adóigazgatás szabályainak, rendelkezéseinek. A jogalkotó már említett megoldása, miszerint leválasztja az adóigazgatási rendtartást az általános közigazgatási rendtartásról vitathatatlanul üdvözlendő és az egyszerűsítést szolgáló döntés volt. Ezt a pozitív töltetet véleményem szerint azonban sajnos lerontotta, valamint az egyszerűsítési törekvésekkel ellentétesen hatott, hogy az Air-ral párhuzamosan megszületett a másik jogszabály, az új Art. is. Ezzel az alapvető adóigazgatási szabályok két alaptörvénybe kerültek

¹⁹⁹ Air. 22. § [Az adóhatóságok]

Adóhatóságok:

a) az állami adó- és vámhatóság,

b) az önkormányzat jegyzője mint önkormányzati adóhatóság (a továbbiakban: önkormányzati adóhatóság),

c) e törvény, valamint az Art. vonatkozásában az önkormányzati adóhatóság döntései elleni fellebbezések elbírálására jogosult hatóság.

„szétbontásra”, ergo a teljesen „EGYsleges” adóigazgatási eljárási kódex terve, koncepciója szertefoszlott.

Az új Art. tartalmazza az adóigazgatás részletes szabályait, valamint az egyes jogintézmények és eljárások kapcsolódó rendelkezéseit, ugyanakkor ezek is eljárási jogi jelleggel bírnak. Látható tehát, hogy 2018. január 01-jét követően két olyan adóigazgatással kapcsolatos alaptörvényünk létezik, amelyek együttesen alkotják annak fundamentumát, illetve adják meg az adóeljárások kereteit.²⁰⁰

A fentiek mellett itt még meg kell jegyezni, hogy jogi értelemben nehéz eldönteni a két jogszabály egymáshoz való viszonyát, azaz, hogy melyik az általános és melyik a különös szabály, lehet-e egyáltalán így tekinteni rájuk.

Jelen részben, a továbbiakban az Air. vonatkozásában kerülnek elemzésre az alapelvek, valamint az alapvető eljárási jogok és kötelezettségek és az Ákr.-rel való összehasonlítás. Az Air. „kiválasztásának” indokát adja az a korábbiakban is említett körülmény, hogy a két jogszabály közül az Air. az inkább keretjellegű, ténylegesen általánosnak tekinthető törvény, amelynek szerkezete, tagolása, a szabályozott jogintézményeinek köre megfelelő összehasonlítási alapot jelent(het).

15. Az Alaptörvény XXVI. cikkének érvényesülése

Bár jelen dolgozat hangsúlyozottan nem kíván részletesebben foglalkozni az adóigazgatásban az elektronikus eljárásokkal, az alapelvek között mégis elengedhetetlen megjeleníteni a digitalizáció követelményét, hiszen a magyar adóigazgatás tagadhatatlanul élen jár a közigazgatási hatósági elektronikus megoldásokban és sok tekintetben a fejlesztések motorját jelenti. E körben az elsődleges alapokat az Alaptörvény²⁰¹ XXVI. cikke jelenti, amely rendelkezést az alkotmányozó a tizenkettedik Alaptörvenymódosítással kibővített. A rendelkezés kapcsán egyet kell értenünk Ilosvai Andrással²⁰² abban, hogy a rendelkezés 2023 év végéig nem kapott nagy hangsúlyt annak ellenére, hogy a rendelkezés jelentősége eredeti

²⁰⁰ KÖVÁGÓ Zoltán: Az adózás rendjének újraszabályozása. *Adóvilág*, 2017, 21(13-14), 2.

²⁰¹ Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.).

²⁰² ILOSVAI András: A digitális állam „szürke eminenciása” Az Alaptörvény XXVI. cikke mint a közigazgatási modernizáció rejtett mozgatója. *KözigazgatásTudomány*, 2025/2. 94.

formájában is elvitathatatlan volt. Így például Simon István 2018-ban az Alaptörvény hatásait vizsgáló munkájában²⁰³ sem szánt kifejezett szerepet az Alaptörvény XXVI. cikkének.

Az Alaptörvény XXVI. cikk 2024. július 1-jéig a jelenlegi első bekezdésből állt, amely már eredeti formájában is ösztönözte az elektronikus eljárások szélesebb körű igénybevételét²⁰⁴ az ott megfogalmazott négy célkitűzés, azaz a hatékonyság, a szolgáltatásfejlesztés, az átláthatóság és az esélyegyenlőség megvalósítása érdekében. A digitalizáció alkotmányos követelménye így egy alapelveken keresztül fekvő kategóriává vált, amely más alapelvek kiteljesítését ösztönzi. Varga Zoltán 2020-ban írott cikkében²⁰⁵ a digitalizáció három konkrét pillérét emelte ki, nevezetesen az online pénztárgépeket, az EKÁER, azaz az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer és az online számlázást, de álláspontom szerint az adóigazgatásban nyújtott megoldások és azok célja az említett felsorolásnál jóval tágabb. Izer Norbert 2020-ban készült tanulmánya²⁰⁶ sokkal komplexebb módon láttatja a területet mind az addig elért eredmények, mind a jövőbeli célok kapcsán és összekapcsolja a digitalizáció hatását az adópolitika egészével. Így a 2010-es évektől kezdve a digitalizáció hatást gyakorolt az egyszerűsítésre, a nemzetközi versenyképességre, valamint a jogkövető magatartásra, míg az eNAV átállás időpontját 2020-ban határozza meg, mint a tranzakciók és események közvetlen jelentési kötelezettsége kiterjesztésének az időpontja és az ezekre épülő adózói szolgáltatások elindítása. Adózói szempontból ugyanakkor egyet kell értenünk Szalóki Istvánnal²⁰⁷, aki a vizsgálatok fókuszát az adóigazgatás egésze helyett az adóigazgatási eljárásra és az adózói jogokra irányítja és a jogi kereteket az elektronikus ügyintézés és a bizalmi szolgáltatások általános szabályairól szóló 2015. évi CCXXII. törvény (a továbbiakban: Eüsztv.) rendelkezései alapján egyértelműen bemutatja az adóigazgatási eljárás úttörő szerepét az elektronikus közigazgatási eljárások terén. E körben kiemelendő, hogy ugyancsak az említett Eüsztv. 9. § (1) bekezdése alapján 2018. január 1-jétől kötelezővé vált az elektronikus ügyintézés a gazdálkodó szervezetek számára, amelynek megfelelően az Air. 12. címe is ezzel összhangban levő szabályozást tartalmaz a kapcsolattartás általános szabályai körében. Az Ákr. ugyancsak a 12. cím alatt szabályozza a kapcsolattartást, amelynek szövegezése eredetileg a Ket. 2008. évi CXI. törvénnyel módosított szabályait

²⁰³ SIMON István: Az Alaptörvény hatása az adójogra, különös tekintettel a magánszemélyek adózásában bekövetkezett változásokra. MTA Law Working Papers, 2018/4.

²⁰⁴ Lásd ÁRVA Zsuzsanna: *Nagykommentár Magyarország Alaptörvényéhez*. Complex Online jogtár. Budapest, Wolters Kluwer, 2025, ISBN: 978963594465. XXVI. cikkhez írott kommentár.

²⁰⁵ VARGA Zoltán: Digitalizáció az adóigazgatásban. Miskolci Jogi Szemle, 2020, 3. különszám, 192.

²⁰⁶ IZER Norbert: A digitalizáció motivációi és irányai az adóigazgatásban. Pénzügyminisztérium, 2020.

²⁰⁷ SZALÓKI István: A magyar adóigazgatási eljárások és szolgáltatások digitalizációjának jogi és társadalmi kerete, kihívásai. *KözigazgatásTudomány*, 2023/2., 97-117.

követte, választható útként lehetővé téve az elektronikus utat. A 2011. évi CLXXIV. törvény vezette be az írásbelinek nem minősíthető elektronikus kapcsolattartás fogalmát, majd ezt vette át az Ákr. Az Ákr. azonban az elektronikus kapcsolattartás szabályozását az Eüsztv-re hagyta, amelyet 2024. szeptember 1-jétől egészében a digitális államról és a digitális szolgáltatások nyújtásának egyes szabályairól szóló 2023. évi CIII. törvény (Dáptv.) váltotta fel.

Úgy vélem – a részletszabályok további bemutatása nélkül –, hogy a fenti irányok alapján is érzékelhető és egyértelműen igazolható: az Alaptörvény XXVI. cikkében foglalt komplex célkitűzés, azaz a hatékonyság, a szolgáltatásfejlesztés, az átláthatóság és az esélyegyenlőség megvalósításához az adóigazgatási eljárások digitalizációja egyértelműen hozzájárult, hiszen az adóigazgatásban sok más eljárási rezsimet megelőzően vált kötelezővé egyes adózók körében az elektronikus eljárás.

Emellett az egyes tanulmányok szinte mind-mind más aspektusát emelték ki a digitalizáció hatásainak, amelyek ugyan kivétel nélkül jelentősek, az adóigazgatási eljárás kivett jellegéhez – álláspontom szerint – mégis csak érintőlegesen kapcsolódnak.

A digitalizáció az adópolitika egésze által indukált szolgáltatásfejlesztés és átláthatóság, valamint hatékonyság javítása mellett azonban az eljárások, az adózói oldal és az adózók esélyegyenlőségének javításához is határozottan hozzájárult. Az adóigazgatás terén bevezetett digitális megoldások időben több tekintetben is megelőzték az általános közigazgatási hatósági eljárást, mintegy mintául szolgálva, miközben a kötelező elektronikus út igénybevétele egyben hasznos tapasztalatokat nyújthatott a jogalkotó számára is a további szabályozás terén a közigazgatási hatósági eljárás vonatkozásában.

16. A közigazgatási eljárás alapelvei

16. 1. Az közigazgatási eljárás alapelveinek rendszere és szerepe

Az európai uniós és tagállami jogokban általánosan érvényesül a jogi alapelvek, általános jogelvek intézménye, amelyek általános szinten fogalmazzák meg olyan jogi előírásokat, amelyek az egyedi konkrét ügyekben nyújthatnak segítséget.

A közigazgatásban általánosan érvényesülő jogelv(ek) (voltak) a közigazgatás joghoz kötöttsége, az arányosság, a jogbiztonság, a törvényes érdekek védelme, a diszkrimináció

tilalma, a fair ügyintézés elve, a hatékony végrehajtás követelménye, a jogorvoslat elve, illetve a közigazgatás szerződéses (kontraktuális) és szerződésen kívüli (deliktuális) felelőssége.

Az alapelvek a közigazgatási hatósággal szemben támasztott követelmények, önállóan is felhívhatóak. Az egyes rendelkezések értelmezésénél is iránymutató normatív szabályrendszerrel van szó, mely akár a jogalkotásnak és a hatósági jogalkalmazásnak is irányt kíván szabni. Indokolt továbbá rögzíteni, hogy a közigazgatási bírói gyakorlat jogfejlesztő munkája újabb és újabb értékeket, mint eljárási mércéket támaszt a közigazgatási hatósági joggyakorlattel szemben.²⁰⁸

Az alapelvek törvényi szintű deklarálásával összefüggésben megállapítható, hogy az 1982. január 1-jétől hatályos, az államigazgatási eljárás általános szabályairól szóló 1957. évi IV. törvény módosításáról és egységes szövegéről szóló 1981. évi I. törvény a 2. §-ában az államigazgatási eljárás alapelveit annak érdekében foglalta össze, hogy ezzel is elősegítse az egységes és eredményes jogalkalmazást.

Az Alaptörvény emelte alkotmányos rangra a közigazgatási hatósági eljárásokat is érintő egyes ügyintézési alapelveket²⁰⁹. Ilyen az Alaptörvény XXIV. cikke által meghatározott megfelelő ügyintézéshez való jog²¹⁰, amelynek értelmében mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok *részrehajlás nélkül, tisztességes módon és észszerű határidőn belül intézzék*. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint *kötelesek döntéseiket indokolni*. Mindenkinek joga van törvényben meghatározottak szerint a hatóságok által feladatuk teljesítése során neki *jogellenesen okozott kár megtérítésére*.

Érdemes megjegyezni, hogy a megfelelő ügyintézéshez való jogot az Európai Unió Alapjogi Chartájának 41. cikke is szabályozza hasonló tartalommal.

A Ket. még nem, azonban az azt „felváltó”, az Ákr. az 1. §-ában már egyértelműen utalt az előbbiekre, ugyanis azt rögzítette, hogy a közigazgatási hatósági eljárásokban – összhangban az Alaptörvény XXIV. és XXVIII. cikkével – az eljárás minden résztvevője a rá irányadó szabályoknak megfelelően és az eljárás minden szakaszában az e fejezetben meghatározott

²⁰⁸ BARABÁS Gergely et. al: *Nagykommentár a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvényhez*. CompLex, Budapest, 2013. online formátum.

²⁰⁹ PATYI – VARGA 2019: 168-169.

²¹⁰ ÁRVA Zsuzsanna: *Nagykommentár Magyarország Alaptörvényéhez*. Complex Online jogtár. Budapest, Wolters Kluwer (2025) ISBN: 9789635944651

alapelvek és alapvető szabályok érvényre juttatásával jár el²¹¹. E körben lényeges kiemelni, hogy ezzel a megoldással nagyobb nyomatékot ad a jogalkotó annak, hogy az alapelveknek a közigazgatási eljárások egészében érvényre kell jutnia (illetve utal arra, hogy azok végül is, honnan eredeztethetők). Ez a fajta kötelezés nemcsak a jogalkalmazó hatóságokra, de az ügyfelekre és az egyéb eljárásokban résztvevő felekre is kiterjed. Az új közigazgatási hatósági eljárási kódex ezért is szabályozza átláthatóan az egyes alapelveket, hogy minden fél világosan megértse azokat. A „szolgáltató jellegű közigazgatás” ebben a jogalkotói szándékban is tetten érhető.

Ki kell hangsúlyozni egyúttal azt is, hogy a több ezer eljárástípus minden lényeges eleme nem rögzíthető egy törvényben, ezért csak azon szabályok megfogalmazására törekedtek az Ákr. megalkotói, amelyek valóban minden eljárásban közösek, és az ezen kívül eső szükségszerű eltérések, illetve kiegészítő eljárási szabályok meghatározása az ágazati, különös eljárási jogszabályok feladata legyen.²¹²

Az Ákr. indokolása kitér arra, hogy a törvény újragondolja a közigazgatási eljárásjog rendszerét, és szakít a háromszintű szabályozással, amely a Ket. általánosan érvényesülő szabályai mellett lehetővé tette a Ket. hatálya alól kivett eljárásokat, illetve a részben eltérő szabályok szerint lefolytatott eljárások körét, valamint azokat az eljárásokat, amelyek esetében a Ket. csak háttérjogszabályként érvényesült. A törvény (*megj. Ákr.*) ezzel szemben tételesen meghatározza azokat az eljárásokat – értve ez alatt az adó-, valamint vámigazgatási eljárásokat is²¹³ –, amelyekre a hatálya nem terjed ki, így e törvények önálló, teljes körű eljárási szabályozást – illetve alapelvi rendszert – állapíthatnak meg. Ezek körébe azok az eljárások tartoznak, amelyek jellegüknél fogva olyan sajátos szabályrendszer alapján

²¹¹ „...az állapítható meg, hogy az Ákr. kevésbé részletező a korábbi szabályozáshoz képest. *Expressis verbis* ugyanis csak néhány kiemelten fontos alkotmányi szabályt tartalmaz, mint a jogszerűség, a törvény előtti egyenlőség, az észszerű időn belül történő eljárás elve, de ide sorolható még a nyelvhasználat követelménye is.” ÁRVA-BALÁZS-BARTA-PRIBULA-VESZPRÉMI: Közigazgatási eljárások. Debrecen, Debreceni Egyetemi Kiadó 2017. 56.

²¹² Ld. még „A közigazgatási eljárás alapelveinek többsége állandó eleme a közigazgatási eljárásjogi kodifikációknak. Azok tartalmát a hazai bírósági gyakorlat fokozatosan fejlesztette, azonban ezen a téren is célszerű lenne végre a közigazgatási eljárásjog alapelvi katalógusát megfogalmazni anélkül, hogy minden egyes nagyobb kodifikációs etapban ki vagy éppen bekerülnek alapelvek az eljárási kódexünkbe, hiszen azok szerepe vitathatatlan. A Kélezy Géza Egyetemi Kutatóműhely által 2018-ban lefolytatott kutatás során egy reprezentatív kérdőíves felmérés során megállapítást nyert, hogy a jogalkalmazók ismerik az alapelveket és azok jelentőségét, azonban a mindennapi munkájuk során többnyire nem merül fel valamely alapelvi jogsérelem. Azok elsődlegesen a jogorvoslati szakaszban jelennek meg, főként a bírósági felülvizsgálat során.” In BOROS Anita: „A közigazgatás” in JAKAB András – FEKETE Balázs (szerk.): Internetes Jogtudományi Enciklopédia (Közigazgatási jog rovat, rovatszerkesztő: BALÁZS István) <http://ijoten.hu/szocikk/kozigazgatasieljarasi-jog> (2019). [35].

²¹³ Ákr. 8.§ (1) bekezdés c) pont.

érvényesülnek, amelyek nem rendezhetők egy általános eljárási törvény minden más eljárásra is irányadó rendjében. Az adó- és vámigazgatási eljárások kivett jellegét – a már tárgyalt német jogterülethez hasonlóan – az eljárások sui generis jogintézményekkel, fogalmakkal, eljárási logikával történő lefolytatásának igénye indokolja.²¹⁴

A jogalkotó a kodifikáció során hangsúlyosan támaszkodott a hatósági eljárásjog hagyományos alapvető rendszerére. Ezt a rendszert azonban mindenképp szeretne volna megújítani és újrafogalmazni. Ettől a szándéktól vezérelve az Ákr. meghatározza a hatóság tevékenységére vonatkozó legalapvetőbb követelményeket, főbb alapelveket, kiemelve a hatóság tevékenységének törvényhez kötöttségét, és az ügyfelek érdekeinek érvényre juttatását, természetesen nem sértve a közérdeket.

Véleményem szerint az alapelvek rendszere az alapelvek szerepe tükrében is kiemelkedő fontosságú, ugyanis Ákr. elsőként azt deklarálja²¹⁵, hogy a közigazgatási eljárás egészében kifejeződésre kell jutnia az alapelvek „rendszerének”, tartalmának. Hangsúlyozandó, hogy ezt a kvázi kötelezettséget az eljárás minden résztvevőjére kirója a kódex, míg a hatóság oldaláról az alapelvek betartásának kötelezettsége elsősorban az ügyfél védelmét is szolgálja²¹⁶. Ennek megkönnyítése érdekében kerülnek a későbbiekben az egyes alapelvek jól elkülönítetten, átláthatóan, felsorolásszerűen szabályozásra.

Az Ákr. alapelveinek csoportosítása kapcsán a jogirodalom több megoldást is alkalmaz, jelen tanulmány a jogszabály szerinti sorrendben tárgyalja az alapelveket, amelyeket az Ákr. a következő megnevezéssel sorol fel:

- a jogszerűség elve,
- a hivatalbóliség elve,
- a hatékonyság elve,
- az ügyfélre vonatkozó alapelvek,
- a jóhiszeműség elve és a bizalmi elv.

²¹⁴ Az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény indokolása CompLex Jogtár; illetve HAJAS Barnabás: Általános közigazgatási rendtartás – Ket. kontra Ákr. Új Magyar Közigazgatás, 2016. 4(3),19.

²¹⁵ Ákr. 1. § [Az alapelvek szerepe]

A közigazgatási hatósági eljárásokban - összhangban az Alaptörvény XXIV. és XXVIII. cikkével - az eljárás minden résztvevője a rá irányadó szabályoknak megfelelően és az eljárás minden szakaszában az e fejezetben meghatározott alapelvek és alapvető szabályok érvényre juttatásával jár el.

²¹⁶ PATYI András - BOROS Anita: Az ügyfélre és más eljárási szereplőkre vonatkozó általános szabályok. In: Patyi András (szerk.): Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs, 2012. 199-252.

16. 2. Az Ákr. egyes alapelvei: a jogszerűség elve

Nehéz megragadni a jogszerűség elvének²¹⁷ lényegét, de legtömörebben akként lehetne megfogalmazni, hogy az eljárása során a közigazgatási hatóság köteles megtartani és másokkal is megtartatni a jogszabályok rendelkezéseit, míg elméleti értelemben leginkább a hatósági hatáskör szabályaival függ össze. Az elvhez szorosan társul több más elv is, így a rendeltetésszerű joggyakorlás elve, a szakszerűség, egyszerűség, ügyféllel való együttműködés kötelezettsége, a jóhiszeműség, a törvény előtti egyenlőség, az egyenlő bánásmód követelménye és az indokolatlan megkülönböztetés tilalma, valamint a részrehajlásmentes eljárás kötelezettsége, illetve az eljárási határidők betartása és az észszerű időn belül történő eljárás kötelezettsége is²¹⁸.

A rendeltetésszerű joggyakorlás elve leegyszerűsítve nem jelent mást: a jogszabályok keretei között kell a közigazgatási hatóságnak gyakorolnia hatáskörét, azzal nem élhet vissza. Ezekből következik, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás szorosan összefügg a joggal való visszaélés tilalmával. A joggal való visszaélés gyűjtőfogalom. Azért minősül annak, mert az ide tartozó magatartások taxatív felsorolása nem kivitelezhető, az eljárások és az azokban alkalmazott jogszabályok számossága miatt.

A továbbiakban – az érintett szakaszban – az Ákr. a jogalkalmazó hatóság részére ír elő alapvető kötelezettséget a hatásköre gyakorlásával összefüggésben. A szakszerűség fogalmába bele kell értenünk a jogszerűség fogalmát is. Ahhoz, hogy szakszerű legyen egy eljárás, be kell tartanunk a hatályos jogszabályok rendelkezéseit, ezen kívül alapvetésként feltételezve annak jogszerű jellegét is. A jogszerűség tágabb értelemben, kiegészülve a vonatkozó, specifikus eljárási technikákkal a szakszerűség szinonimája.

Az egyszerűség törvényi kötelezettsége a közigazgatási szervek „jó” munkaszervezésében testesül meg, korszerű vezetési „taktikák” mellett, modern technikai eszközök alkalmazásával (ez utóbbi alatt elsősorban az elektronikus ügyintézés vívmányait kell értenünk, amelyet alkalmazva kell minél hatékonyabban megszerveznie saját munkáját a hatóságnak).

²¹⁷ Ákr. 2. § [A jogszerűség elve]

²¹⁸ Lásd még BALOGH-BÉKÉSI 2019: 28.

Emellett fontos, hogy az ügyfél és az eljárás egyéb résztvevője „megelégedésére” történjen mindez, igazodva az ügy egyedi sajátosságaihoz is. Ezt továbbgondolva jutunk el ahhoz a hangsúlyos ponthoz, amely az ügyféllel való együttműködésben testesül meg. Itt utalni kell megint arra a koncepcióváltásra, amely során nagy figyelemmel volt a jogalkotó az eljárásban részt vevő felek egyenrangúságára, a „szolgáltató jellegű” hatóság arculatának kialakítására. A jóhiszeműség követelményét az Ákr. a 6. §-ában a bizalmi elvvel együtt külön kiemeli, így erre az alábbiakban térek majd ki.

Az elv tartalmazza a törvény előtti egyenlőség és az egyenlő bánásmód követelményét is. Ezekből ered a következő kettő „részalapelv” (az indokolatlan megkülönböztetés tilalma és a részrehajlás nélküliség elve). Ebben a fogalomkörben a jogalkotó szakít a fentiekben már említett azon koncepcióval, miszerint egy magasabb szinten lévő jogszabályban (ebben az esetben ez az Alaptörvény) szereplő általános alapelv megismétlése szükségtelen egy alacsonyabb szinten található jogszabályban (Ákr.). Ugyanis a törvény előtti egyenlőség elvét az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdésének első mondata is tartalmazza²¹⁹. Ugyanezt az elvet az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdése²²⁰ pedig, mint általános jogegyenlőségi klauzulát tartalmazza. Az Ákr. ezen elvet tehát külön is hangsúlyozza. Az alapelv szerint az állam sem a jogszabályok szintjén, sem a jogalkalmazás (pl. a hivatalok működése) terén nem tehet különbséget az azonos helyzetben lévő állampolgárok között, kifejezésre juttatva azt, hogy mindenkire egyformán vonatkoznak az adott állam törvényei.

Ugyancsak fontos az észszerűség „részelve”. Több tényező (az adott ügy jellege, összetettsége, az érintett ügyfelek száma stb.) befolyásolhatja azt, hogy melyik eljárás minősül „észszerű időben” lefolytatottnak. Az észszerű idő pontos tartamának meghatározása nehézkes, olykor nem megadható, de talán abban lehetne a lényegét megragadni, hogy az adott eljárás típusától függően a lehető leghamarabbi időintervallum.

16.3. Az Ákr. egyes alapelvei: a hivatalbóliság elve²²¹

A közigazgatási hatósági eljárásokban, egyes konkrét ügyekben gyakorlatilag a végrehajtó hatalom realizálása valósul meg. Ennek gyakorlásához biztosítani kell a „szükséges és

²¹⁹ Magyarország Alaptörvénye XV. cikk (1) bekezdése.

²²⁰ Magyarország Alaptörvénye XV. cikk (2) bekezdése.

²²¹ Ákr. 3. § [A hivatalbóliság elve].

elégseges” jogi keretet. Emiatt az Ákr. a korábbiakhoz képest még világosabbá teszi, hogy a hatóság eljárása hivatalból történik.

A hivatalbóliség vagy más néven officialitás alapelvének karaktere mintegy rivalizál a kérelemre induló eljárásokkal, azonban pontosan látni kell, hogy ezekben az eljárásokban is jelen kell, hogy legyen a hivatal. Ezen kívül a kérelemben foglaltak sem minden esetben kötik az eljárásokban felhívható lehetőségek – hivatalok általi – gyakorlását (két kivétel van ez alól: a kizárólag kérelemre indítható eljárást nem lehet hivatalból megindítani; illetve az ügyféli kérelemhez való kötöttség, amely annyiból áll, hogy nem lehet az ügyfél számára olyat engedélyezni, amire nem terjed ki a kérelme).

A hivatalbóliség elve végigvonul a teljes eljáráson, így az eljárás nemcsak hivatalból indulhat meg, de a tényállás is megállapítható hivatalból, amely a bizonyítás szakaszával függ össze és – ahogyan erre Patyi András és Varga Zs. András rámutatnak²²² - egyben egy olyan sajátos elem, amely sem a polgári, sem a büntetőeljárásokban nem lelhető fel. Mindezek mellett egyes jogorvoslati eljárások²²³ vagy ahogyan erre Patyi és Varga Zs. András rávilágítanak²²⁴, jogorvoslati hatású eszközök is indíthatóak hivatalból, valamint a végrehajtási eljárás is – főszabályként – hivatalból indul.

16. 4. Az Ákr. egyes alapelvei: a hatékonyság elve²²⁵

A hatékonyság elvének két fő összetevője a költségtakarékosság és az eljárás gyors lezárásnak követelménye, amely elvek egymással is szorosan összefüggnek. Varga Zs. és Patyi András az elvet a tisztességes eljáráshoz való jog összetevőjének tekinti.²²⁶

A hatékonyság mérése (amely az adott tevékenység esetében a költségek és a bevételekből származó haszon közötti viszony optimalizálására koncentrál) a modern állam, a modern demokrácia vívmánya és velejárója. A közigazgatás berkein belül a „közszolgáltatás” költség/haszon viszonylatú kritikai értékelését, mérését takarja. A közigazgatásban megkülönböztethetünk külső (a ráfordított munka és az eredmény összevetéseiből adódó, a

²²² PATYI - VARGA 2019: 174-175.

²²³ Lásd BALOGH-BÉKÉSI 2019: 30.

²²⁴ PATYI - VARGA 2019: 175.

²²⁵ Ákr. 4. § [A hatékonyság elve].

²²⁶ Lásd PATYI - VARGA 2019: 204.

teljesítmény értékelésére vonatkozó viszonszám) és belső hatékonyságot (pl. belső ügyrend/munkarend, szervezeti kultúra és struktúra, ügyirat-kezelési rendszerek) is.

16. 5. Az Ákr. egyes alapelvei: az ügyfélre vonatkozó alapelvek²²⁷

Az ügyfélre vonatkozó alapelvek körében az Ákr. nem csak az ügyfél, hanem az eljárás egyéb résztvevői vonatkozásában is rögzíti az alapvető követelményeket. Egyrészt vannak az ún. aktív jogosultságok (nyilatkozattételi, észrevételi jogok, tájékoztatási jog²²⁸), amelyek megkívánják az ügyféli oldal interaktivitását, másrészt pedig az ügyfelek „védvonalon belülről” ismerhetik meg és gyakorolhatják a jogaikat és a kötelezettségeiket. Ezek nem teljesülése esetén az eljáró hatóság számonkérhető. Szükséges – érdekességgént – megemlíteni, hogy az ügyféli nyilatkozattétel és az ügygel összefüggő lényeges információkhoz jutás joga mellett, az ügyfél rendelkezhet nyilatkozatával, azonban a nyilatkozattétel megtagadása már nem került deklarálásra alapelvi szinten. Továbbá itt említhetők meg akár a nyelvhasználat szabályai is, amelyek ugyan nem az alapelvek között kaptak helyett, de mégis az ügyfélre vonatkoznak,²²⁹ valamint a Patyi András és Varga Zs. András által az alapelvekkel kapcsolatban említett közigazgatási szerv kárfelelősségi kötelezettsége, amely azonban – ahogyan művükben is említik – nem szerepel expressis verbis az alapelvek között²³⁰.

Az előzőekben vázoltak azonban csak úgy tudnak kiteljesedni, ha az eljáró közigazgatási szerv oldaláról is megjelennek azok a részelvek, amelyek cselekvésre sarkallják (értsd. „előmozdítja” vagy „megismerteti”).

146. 6. Az Ákr. egyes alapelvei: a jóhiszeműség elve és a bizalmi elv²³¹

A törvény kiemeli az ügyfél jóhiszemű és együttműködő magatartásának követelményét. Az elv eredete egészen a római jog koráig nyúlik vissza, hiszen ahogyan erre több (Kilényi

²²⁷ Ákr. 5. § [Az ügyfélre vonatkozó alapelvek].

²²⁸ Lásd még BALOGH-BÉKÉSI 2019: 31-32.

²²⁹ Lásd még GERENCSÉR Balázs Szabolcs: Összehasonlító nyelv jog. In CSINK Lóránt – SCHANDA Balázs (szerk.): Összehasonlító módszer az alkotmányjogban. Budapest, Pázmány Press. 2017, 445–462

²³⁰ PATYI - VARGA 2019: 186.

²³¹ Ákr. 6. § [A jóhiszeműség elve és a bizalmi elv].

Géza²³², Balogh-Békési Nóra²³³) közigazgatási szerző is rámutatott, a polgári joghoz tapadó elvről beszélhetünk. A mai általánosan elfogadott nézet szerint az a jóhiszemű, aki nem tud és nem is tudhatott az ellentétes valóságról. Ezzel szemben rosszhiszeműnek számít, aki tud, vagy akinek tudnia kellett a látszattal ellentétes valóságról. A közigazgatási irodalom megkülönbözteti az elv szűkebb és tágabb értelmét. Szűkebb értelemben jóhiszemű az, „*aki menthető okból s neki fel nem róható módon nem tudott valamely magatartásának jogellenes voltáról*”.²³⁴ Tágabb értelemben az elv a gondosság és tisztesség követelményét jelenti, amely általánosságban mindenkitől elvárható és egyben meg is követelhető. Fontos üzenete még ennek az alapelvnek, hogy a felek kölcsönös és általános együttműködésére van szükség, a hatékony feladat elvégzés érdekében.

Ezen elven belül jelenik meg az az alapvető társadalmi-erkölcsi intelem, hogy senkinek a magatartása nem irányulhat a hatóság megtévesztésére. Ezzel garantálható csak a tényszerű és egyben törvényes alapokon nyugvó eljárás lefolytatása és adott esetben az „igazságos” döntés meghozatala.

Az alapelv továbbá nevesíti az úgynevezett bizalmi elvet, amely alaptól feltételezi (vélelmezi) az ügyfélről azt, hogy jóhiszemű és a legjobb tudása alapján, lelkiismerete szerint jár el. Garanciális éllel szerepel itt, hogy ennek ellenkezőjét a hatóságnak kell bizonyítania. Az Ákr. a jóhiszeműség elve és a bizalmi elv szabályozása során nem „az eljárás egyéb résztvevője”, hanem „valamennyi résztvevője” fordulatot alkalmazza. A jogalkotó ezzel is nyomatékosítani akarja, hogy az alapelv a hatósági eljárás valamennyi – az eljárás egyéb résztvevői körébe nem tartozó – szereplőjére, így adott esetben az eljárás során megkeresett, vagy az eljárásban közreműködő szervekre is vonatkozik.

17. Az adóigazgatási alapelvek

17. 1. Az adóigazgatási alapelvek rendszere

²³² KILÉNYI Géza: Az ügyfél jóhiszeműségének vizsgálata az államigazgatási eljárásban. Állam- és Igazgatás 1961. 7. 520.

²³³ BALOGH-BÉKÉSI 2019: 29.

²³⁴ Kilényit idézi BALOGH-BÉKÉSI 2019: 29.

Az adóigazgatási eljárásokat érintően megállapítható, hogy az 1991. január 1-jén hatályba lépett, régi Art. 1868 után újra – ahogyan fentebb már szerepel a dolgozatban – törvényi szinten rögzítette a vonatkozó speciális szabályokat.

A törvény részletes indokolása szerint az Alapelvek cím alatt a törvény célját és néhány speciális elvet emel ki, amelyek áthatják, meghatározzák az adózás egész, rendezett folyamatát. Itt is szükségtelen az általános jogalkalmazási elvek és követelmények szabályozása, mint például a jogorvoslathoz való jog, az anyanyelv használatának joga vagy a gyors eljárás követelménye.

Mivel az Áe. szabályait háttérszabályként a jövőben is alkalmazni kellett az adóügyekben, ezért a régi Art. csak olyan jellegű elveket tartalmazott a bevezető rendelkezései között, amelyek az adózási folyamat valamennyi szakaszában érvényesítendő követelményt fogalmaztak meg.

Jellegük szerint egyes alkotmányos jelentőségű és más általános jogelvek az adózás területén sajátos, speciális vonásokat is mutatnak. Természetesen alapelv jellegű rendelkezéseket nemcsak a bevezető rendelkezések tartalmaznak, hiszen számos más rendelkezés is garanciális jelentőségű, mint például az adótitokra vonatkozó szabályok.²³⁵

A korábbiakban lefektetett elveket a 2004. január 01-jén hatályba lépett Art. is átvette, hiszen annak részletes indokolása az előző bekezdésben foglaltakon túlmenően kiemelte, hogy az adózás és adóztatás során kialakított alapelvek kiállták az idő próbáját, hiszen az elmúlt 13 évben nem módosultak, csak újakkal egészültek ki.²³⁶

Ezt követően, ahogy ez már a fentiekben szintén kifejtésre került 2018. január 01-jétől megszűnt a közigazgatási eljárási kódex (Ákr.) mögöttes jogszabályi jellege, így az adóigazgatási eljárásokban kizárólag az Air. alkalmazandó. Épp emiatt szükséges kimerítően rendelkeznie az Air.-nak azokról a normatív tartalommal bíró követelményekről, amelyek a törvény alkalmazása során követendők, illetve amire az eljárások alapulhatnak.

²³⁵ Az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény indokolása CompLex Jogtár.

²³⁶ Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény indokolása CompLex Jogtár.

Az Air., mint önálló eljárásjogi kódex – mögöttes jogszabály hiányában, sui generis módon – az alapelveket is átfogóan szabályozza, azaz minden olyan alapelvet tartalmaz, amelyek eljárásjogi értelemben az adóigazgatási eljárásban alkalmazandóak.

Az Air. az Alapelvek címszó alatt meghatározza azokat a normatív tartalommal bíró, mind az adóhatóságra, mind az adózókra és az eljárás egyéb résztvevőire is vonatkozó követelményeket, amelyek a törvény alkalmazása során mindvégig, az eljárás minden fázisában és minden szereplő által követendők. Az alapelvek egy része az adózókat, vagy az eljárás egyéb résztvevőit megillető jogokat és kötelezettségeket fejezik ki, illetve az adóhatóság hatáskör gyakorlásával kapcsolatos kötelezettségeinek általános jogelveit testesítik meg.²³⁷ Az adóigazgatási alapelveknek ugyancsak többféle csoportosítása lehet, ahogy Bordás Péter említi tanulmányában²³⁸, így megkülönböztethetők társadalompolitikai és jogi alapelvek, valamint a közigazgatási eljárásjoghoz hasonlóan alkotmányjogi, anyagi jogi és eljárási jog elvek.

Az Air. az alábbi alapelveket nevesíti külön rendelkezésben:

- törvényesség (legalitás) elve,
- szakszerű és hatékony eljárás elve,
- a megkülönböztetés és „részhajlás” tilalma,
- egyedi elbírálás elve,
- méltányos eljárás elve,
- tájékoztatási kötelezettség, az adózói jogok gyakorlásának előmozdítása,
- közérthetőség elve,
- a jóhiszemű eljárás követelménye, az együttműködési kötelezettség elve.

17. 2. Az Air. egyes alapelvei: a törvényesség (legalitás) elve²³⁹

A törvény kifejezetten hangsúlyozza a törvényesség (legalitás) elvét. Ez alapján mind az adóhatóságnak, mind az adózónak egyformán kötelessége a jogszabályoknak megfelelő eljárás. Ennek értelmében az adóhatóság az eljárása során kizárólag a jogszabályokban

²³⁷ Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény indokolása CompLex Jogtár.

²³⁸ BORDÁS Péter: Az adóigazgatási alapelvek szerepe a hatósági eljárásban és a pénzügyi bíráskodásban. Kúriai döntések. Bírószági Határozatok. A Kúria Lapja, 2023, 71, 1369-1376. Online: <https://kuria-birosag.hu/hu/kuriai-dontesek/bordas-peter-az-adoigazgatasi-alapelvek-szerepe-hatosagi-eljarasban-es-penzugyi> (2025.06.18.)

²³⁹ Air. 1. § [Törvényesség (legalitás) elve].

meghatározottak szerint és módon járhat el. Abban az esetben, ha az eljárásaiban adózói hibát, mulasztást észlel, akkor csak a jogszabályban rögzített jogkövetkezményeket alkalmazhatja, azaz nem lehet „öntörvényű”.

Az alapelv az adózók szempontjából szintén azt irányozza elő, hogy ők is kizárólag a jogszabályok szabta keretek között járhatnak el, azaz a kötelezettségeik teljesítése és a jogaik gyakorlása során erre különös hangsúlyt kell fektetniük.

17. 3. Az Air. egyes alapelvei: szakszerű és hatékony eljárás elve²⁴⁰

Az elvben tetten érjük az egész közigazgatásra igaz bürokráciacsökkentést előirányzó szándékot. Az alapelv legfontosabb célja ugyanis, hogy az adóeljárást úgy kell „megszervezni”, lefolytatni, hogy az adóhatóságnak, illetve az adózónak a lehető legkevesebb adminisztratív terhet és ehhez társulva költséget jelentse. Fontos hangsúlyozni egyúttal, hogy ezen alapelv jegyében a hatóságnak nem lehet átlépnie a törvényesség és szakszerűség határán.

17. 4. Az Air. egyes alapelvei: a megkülönböztetés és „részhajlás” tilalma²⁴¹

A pozitív és a negatív diszkrimináció egyaránt tilos a törvény szerint. Ezen általános alapelv alapján az adóhatóság megkülönböztetés nélkül köteles eljárni, annak kiemelésével, hogy a méltányosság gyakorlása ezzel nem konkurál, akkor, ha annak alkalmazására a törvény kifejezetten felhatalmazza az adóhatóságot. Az elvet Szilovics Csaba összekapcsolja a tisztességes eljárás elvével is, mintegy annak keretein belül tárgyalva a megkülönböztetés tilalmát. Rámutat továbbá arra is, hogy az OECD modell egyezmény²⁴² 24. cikke ugyancsak meghatározza a hátrányos adó megkülönböztetés tilalmának elvét, amely a hazai és külföldi adózók viszonylatában is releváns.²⁴³

17. 5. Az Air. egyes alapelvei: egyedi elbírálás elve²⁴⁴

²⁴⁰ Air. 2. § [Szakszerű és hatékony eljárás elve].

²⁴¹ Air. 3. § [A megkülönböztetés és „részhajlás” tilalma].

²⁴² Magyar változat SZMICSEK Sándor (szerk.): Modellegyezmény a jövedelem és a vagyon adóztatásáról. OECD, Budapest, Magyar Könyvvizsgálói Kamara, 2012. Online: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/hu/publications/reports/2010/08/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_g1g10b68/9789264178724-hu.pdf (2022.06.19.) 421-447.

²⁴³ SZILOVICS 2018: 235-236.

²⁴⁴ Air. 4. § [Egyedi elbírálás elve].

Az Air. új alapelveként bevezeti az egyedi elbírálás elvét. Az adóhatóságnak egyik alapfeladata, hogy az adott ügy eldöntéséhez szükséges bizonyítékokat teljes körűen összegyűjtse. Ezt követően a bizonyítékokat – súlyuknak megfelelően – értékelnie kell és az ügy – egyedi – körülményeinek gondos, alapos mérlegelésével, a tényállás feltárása mellett megalapozott és valósághű döntést kell hoznia.

17. 6. Az Air. egyes alapelvei: méltányos eljárás elve²⁴⁵

A jogszabály általános eljárási normává teszi a méltányosságot. Ezzel elsősorban a törvényi rendelkezések egységes értelmezése, illetve érvényesítése során, az alapos és tényszerű ügyintézés követelményére helyezi a hangsúlyt. Bár nem elvi szinten, de az új Art-ben is megjelenik – demonstrálva a két adóeljárási kódex egymásra utaltságát és egymást kiegészítő jellegét – egyébként a méltányosság²⁴⁶, ezáltal visszautalva az előző alapelvre is, lehetőséget teremtve egyúttal arra, hogy az adóhatóság egyedi esetekben, a feltételek megléte esetén „kompenzálhassa” a törvény szigorát.

17. 7. Az Air. egyes alapelvei: tájékoztatási kötelezettség, az adózói jogok gyakorlásának előmozdítása²⁴⁷

Az új jogalkotási koncepció részeként ez egy nagyon fontos elv, hiszen a szolgáltató jellegű adóhatóságnak az adózók jogkövető magatartásának elősegítése, jogkövetésük előmozdítása, támogatása érdekében meg kell adnia a részükre a megfelelő tájékoztatást. A törvény egyúttal előírja az adóhatóság figyelmeztetési kötelezettségét is. Ezt is épp annak érdekében, hogy az adózó a jogszabály által biztosított jogaival élni tudjon, így az fontos részét képezi az adózói jogoknak, és ahogyan erre Szilovics Csaba is rámutat²⁴⁸: ez olyan összetett jog, „amelyben az adóhivatal működése az adózóval való együttműködésben és a már említett a kitanítási kötelezettségben is manifesztálódik”²⁴⁹.

²⁴⁵ Air. 5. § [Méltányos eljárás elve].

²⁴⁶ új Art. 198-201.§.

²⁴⁷ Air. 6. § [Tájékoztatási kötelezettség, az adózói jogok gyakorlásának előmozdítása].

²⁴⁸ SZILOVICS Csaba: Adózói jogok és kötelezettségek szabályozásának elméleti és gyakorlati problémái. *Jura*, 2018, 2, 230-231.

²⁴⁹ SZILOVICS 2018: 230.

Az adózói jogok között beszélhetünk továbbá az adótitok védelméről²⁵⁰, valamint olyan általános nemcsak az adóigazgatáshoz kötődő jogokról, mint a jogorvoslathoz való jog, a tisztességes eljárás követelménye, valamint az önvád tilalma, amely a büntetőeljárással való összekapcsolódás relációjában válik kiemelt fontosságúvá.²⁵¹

17. 8. Az Air. egyes alapelvei: közérthetőség elve²⁵²

Ez is új alapelvként került az Air.-ba. A közérthetőség hangsúlyozása nemcsak az adóhivatalok esetében fontos, hanem általános cél szinte valamennyi közhivatalnál. Az adóigazgatási keretrendszeren belül maradván itt azt a célt szolgálja, hogy az adóigazgatási eljárásokban az adóhatóság közérthetőségre, egyben egyszerű nyelvezet alkalmazására törekedjen az adózókkal való kapcsolattartásban. Ez az alapelv „kéz a kézben jár” az előzővel, hiszen kiemelt szerephez jut akkor, amikor az adóhatóság az adózók részére nyújt tájékoztatást (pl. arról, hogy milyen módon, illetve határidővel kell egyes adókötelezettségeiket teljesíteni). A közérthetőség alapelve következtében egyfajta szintetizáló tevékenysége van az adóhatóságnak, nem elegendő az, hogy a hatályos jogszabályi kötelezettségeket ismertesse az adózókkal, hanem azt lényegre törően szükséges megtennie. Az adójogi jogszabályok értelmezése sok esetben speciális szakértelmet igényel, épp ezért a jogalkotó nem fogalmazhatta meg általános elvárásként az „egyszerűség” követelményét. A „közérthetőség” azonban már olyan igény és egyúttal terminus, amely kifejezésre juttatja azt az igényt, amelynek a mai világban az adóhatóságnak szükséges megfelelnie.

17. 9. Az Air. egyes alapelvei: a jóhiszemű eljárás követelménye, az együttműködési kötelezettség elve²⁵³

A jóhiszemű joggyakorlás alapvetően azt jelenti, hogy az adózó a jogszabályban foglalt lehetőségeivel célhoz-, valamint tartalomhoz kötötten élhet. Más szóval élve, az adózónak a jogait rendeltetésszerűen kell gyakorolnia. A magatartásával arra kell törekednie, hogy az

²⁵⁰ Az adótitok védelme speciális – sui generis – rendelkezés, tekintettel arra, hogy az Ákr.-ben ilyen szigorú szabály nem szerepel (az Ákr. általános védelmi mechanizmusai ehhez a szabályhoz képest túl enyhék, azok még – egyébként nem lehetséges – alkalmazásuk esetén sem lennének elegendőek az adózók bizalmának és az államháztartási érdekeknek a megőrzéséhez).

²⁵¹ SZILOVICS 2018: 231-236.

²⁵² Air. 7. § [Közérthetőség elve].

²⁵³ Air. 8. § [A jóhiszemű eljárás követelménye, az együttműködési kötelezettség elve].

adóigazgatási eljárások során az adókötelezettségeit mindenben megfelelő módon, tisztességesen teljesítse. E szabály gyakorlati jelentősége elsődlegesen az ellenőrzések kapcsán, ott is a tényállás tisztázása, a bizonyítás során kiemelkedő.

Az együttműködési kötelezettség keretében pedig az adózó köteles az adóhatóság feladatainak végrehajtását segíteni, azok megvalósulását nem hátráltatni.

18. Az általános közigazgatási és az adóigazgatási alapelvek összevetése

Az összevetés helyességének igazolására álljon itt az alábbi idézet: *„Az adózás és vele rokon jelenségek szerves kapcsolatban vannak az államigazgatás más ágaival és a társadalmi jelenségekkel, ezért csupán azokkal együtt tárgyalhatók.”*²⁵⁴

Az Air. elsőként a törvényesség (legalitás) elvét tartalmazza, egyben keretet is adva ezzel a fejezetnek. Ez az alapelv természetesen az Ákr.-ben is megjelenik, a jogszerűség elve néven. Tartalma viszont némileg más, mivel ezen követelményt a hatóság „terhére” írja elő, és egyben olyan további alapelveket sorol fel, amelyek közül néhány önálló pontban is szabályozásra kerül (hatékonyság, a „kooperáció” és a jóhiszeműség elvei).

Az Air. és az Ákr. alapelveinek törvényi szövegét összevetve megállapítható, hogy az Ákr. jogszerűség elve, hatékonyság elve, és a jóhiszeműség elve és a bizalmi elv az Air. szerinti törvényesség (legalitás), szakszerű és hatékony eljárás, megkülönböztetés és „részhajlás” tilalma, továbbá a jóhiszemű eljárás követelménye, az együttműködési kötelezettség alapvető rendelkezéseivel állíthatóak párhuzamba.

Ezeket az alapelveket tekintve különbségként az említhető meg, hogy az Ákr. a hatóság kötelezettségévé teszi az ügyféllel való együttműködés kötelezettségét. Az Air. ettől kissé eltérően az adózó és az eljárás egyéb résztvevője kötelezettségeként határozza meg az adóhatóság feladatai végrehajtásának az elősegítését.

Az észszerű időben való eljárás, a fejlett technológiák alkalmazásának a követelménye, valamint az ún. bizalmi elv – amely a hatóság megtévesztésére irányuló, valamint az eljárás indokolatlan elhúzását célzó magatartásokat tiltja – kizárólag az Ákr.-ben jelenik meg.

²⁵⁴ HÓMAN Bálint: *A történelem útja*. Budapest, Osiris Kiadó, 2002. 235.

Az egyszerű eljárás követelményét az Ákr.-rel szemben az Air. nem rögzíti. Ennek egyfajta pótlását jelentheti a kizárólag az Air.-ban szereplő, 2018. január 1-jétől hatályos új alapelv, a közérthetőség követelménye, és az annak a keretében az adózóval való kapcsolattartás keretében alkalmazott nyelvezet egyszerűsége.

Az Air. tájékoztatási kötelezettség, az adózói jogok gyakorlásának előmozdítása alapelve az Ákr. ügyfélre vonatkozó alapelvek előírásával állítható párhuzamba. Ebben a körben markáns különbség, hogy az Ákr. az Air.-ral szemben külön nevesíti az ügyfél nyilatkozattételi, észrevételezési jogát.

A két kódex alapelvei közötti különbségek kapcsán megállapítható, hogy kizárólag az Air.-ban szerepel az egyedi elbírálás elve, amely a konkrét ügyben a valósághű tényállás megállapítása alapján meghozott döntés követelményét írja elő az adóhatóságnak. Továbbá szintén speciális adóigazgatási alapelveként tartalmazza az Air. a méltányos eljárás követelményét.

Az Air.-on kívül azonban az Ákr. is tartalmaz olyan alapelvet, amely az Air.-ban nem lelhető fel. Az egyik ilyen a hivatalbóliség elve. Az Ákr. továbbá külön kiemeli az ügyfelek nyilatkozattételi és észrevételezési jogát, végül nevesíti az ún. bizalmi elvet is.

Az alapelvekben rejlő azonosságokat és a különbségeket összevetve megállapítható, azok egyrészt abból adódnak, hogy az Ákr. *lex generalis*, míg az Air. – hozzá képest és tartalmát illetően – inkább *lex specialis*-nak tekinthető. Másrészt eltérő a kódexek alaprendeltetése és célja. Ez utóbbi tekintetében kiemelést érdemel például, hogy az adóhatóságnak elsődleges feladata a költségvetési bevételek minél teljesebb körű biztosítása. A szolgáltató jellegű adóhatóság is csak bizonyos területeken tud megvalósulni, hiszen egy végrehajtási eljárásban sosem fog az adós így tekinteni a hivatalra. Épp ezért elsődlegesen a szolgáltató jelleg „erősítése” az adózók számára biztosított szolgáltatások tekintetében lehet hangsúlyos jogalkotói kíváncsóság. Az előbbiekre vezethető vissza az a különbség is, hogy az Ákr. – mint már említettem – a hatóság kötelezettségévé teszi az ügyféllel való kooperáció „megteremtését”, ellenben az Air. az adózó és az eljárás egyéb résztvevője kötelezettségeként irányozza elő az adóhatóság feladatai végrehajtásának az elősegítését, ide citálva érvként az önadózás alaptézisét is.

Fontos üzenete az alapelveknek, hogy azokat az eljárás minden résztvevőjének az eljárás bármely szakaszában alkalmazni kell. Ezen elvek csak ebben az esetben jutnak érvényre, illetve „kelnek életre”. Olyan alapvető, olykor alkotmányos értékek²⁵⁵ jelennek meg itt, melyek átítatják a törvény betűit, ezáltal pedig a jogalkalmazói gondolkodásmódra is mély benyomást tesznek. További értelmezési árnyalatok jelennek meg a bírósági gyakorlat tükrében is, ahogyan ezt Bordás Péter a tanulmányában részletesen bemutatta az adóigazgatási eljárási elvek vonatkozásában a kúriai gyakorlaton keresztül.²⁵⁶

19. Az Ákr. és az Air. hatálya; a hatósági ügy és az adóigazgatási eljárás

Az Ákr. hatálya szerint a hatóság eljárása során az e törvény hatálya alá tartozó közigazgatási hatósági ügyben²⁵⁷ (a továbbiakban: ügy) és a hatósági ellenőrzés során e törvény rendelkezéseit alkalmazza.²⁵⁸

Az Ákr. pontosan körülírja az ügy fogalmát is, miszerint ügy az, amelynek intézése során a hatóság döntésével:

- az ügyfél jogát vagy kötelezettségét megállapítja,
- jogvitáját eldönti, jogsértését megállapítja,
- tényt, állapotot, adatot (a továbbiakban együtt: adat) igazol vagy
- nyilvántartást vezet, illetve
- az ezeket érintő döntését érvényesíti.

Első olvasatra azt gondolnánk, hogy ebbe az általánosnak mondható definícióba szinte valamennyi közigazgatásban „alkalmazott” eljárás beleérthető. Viszont az Ákr. már a következő szakaszában²⁵⁹ rendelkezik az általános és különös eljárási szabályok viszonyáról, amikor hat pontba szedve sorolja fel azokat az eljárásokat, amelyekre nem terjed ki a hatálya. Ezek az alábbiak:

1. a szabálysértési eljárás;
2. a választási eljárás, a népszavazás kezdeményezése és a népszavazási eljárás;
3. az adó-, valamint vámigazgatási eljárás;

²⁵⁵ Lásd erről még KLICSU László: *Közteherviselés az új Alkotmányban*. Pázmány Law Working Papers, 2011/3, 1-8.

²⁵⁶ BORDÁS 2023: 1373-1376.

²⁵⁷ A jogalkotó exemplifikatív módon sem próbálja felsorolni, hogy milyen ügyek tartoznak a tárgyi hatálya alá.

²⁵⁸ Az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (Ákr.) 7.§.

²⁵⁹ Ákr. 8.§.

4. a menekültügyi és idegenrendészeti, valamint – az állampolgársági bizonyítvány kiadásának kivételével – az állampolgársági eljárás;
5. a versenyfelügyeleti eljárás;
6. a Magyar Nemzeti Banknak a Magyar Nemzeti Bankról szóló 2013. évi CXXXIX. törvény 4. § (2) és (5)–(9) bekezdéseiben, valamint a bizalmi vagyonkezelőkről és a tevékenységük szabályairól szóló 2014. évi XV. törvényben meghatározott feladatköreivel összefüggő hatósági eljárások.²⁶⁰

A fentiek alapján látható, hogy az Ákr. a saját tárgyi hatályának megállapításánál „első körben” a hatálya alá nem tartozó eljárásokról beszél. Emellett viszont tartalmaz még egy kategóriát²⁶¹. Ebbe a kategóriába sorolja az összes többi eljárást – amire a hatálya kiterjed –, azzal a megengedő kitételrel, hogy a rendelkezéseitől csak akkor lehet eltérni, ha azt saját maga lehetővé teszi. Ezzel a megoldással az Ákr. szigorúbb, merevebb, ellenben az általános eljárási kódex szellemiségnek jobban megfelelő szabályokat fektetett le²⁶², mint a korábban hatályban lévő Ket., hiszen ott épp megadta a jogalkotó azt a lehetőséget, hogy a jogszabályok – akár – másként rendelkezzenek. Ez pedig azt jelentette, hogy akár egy Korm. rendelet vagy egy miniszteri rendelet is felülírhatta a Ket. rendelkezéseit.

Tekintettel arra, hogy az adó- és vámigazgatási eljárás különös eljárásnak minősül az Ákr. értelmében, külön szabályozása volt indokolt.

A külön szabályozás a már említett, 2018. január 01-jétől hatályos Art.-ban és a szintén ekkor hatályba lépett Air.-ban történt meg. A hatály vizsgálata során az Art. hatályát részletesen nem vizsgálom, figyelemmel arra, hogy az mind a személyi, mind a tárgyi hatály tekintetében kifejezetten már az adóztatást biztosító adóigazgatási szabályok oldaláról közelíti meg a kérdést. Az Art. hatálya azt a személyi kört adja meg, akiknek adózásával és költségvetési támogatási ügyeivel kapcsolatban a törvény rendelkezéseit alkalmazni kell. Ezek mellett – tárgyi hatályában – megadja az adók, illetve az adójellegű befizetések rendjét, függetlenül attól, hogy a befizetés a központi költségvetést, az önkormányzati költségvetést vagy esetleg az egyik elkülönített pénzalapot gazdagítja.

²⁶⁰ Ákr. 8.§ (1) bekezdés.

²⁶¹ A Ket. három kategóriába sorolta az eljárásokat.

²⁶² Lásd. Ákr. 8.§ (3) bekezdés. Az Ákr. csak törvény és Korm. rendeleti szinten engedi meg azt, hogy a szabályait „kiegészítsék”, annak hangsúlyozásával, hogy a szabályaival ellentétes rendelkezés nem hozható.

Ezek miatt az Air. hatályára vonatkozó rendelkezések – keretjellegük okán is – jobban összemérhetők az Ákr. ugyanezen szabályaival.

Az Air. hatálya az adóigazgatási eljárásokra terjed ki²⁶³. Az Air. ennek a definícióját is megadja, amikor részletezi, hogy az adóigazgatási eljárásban az adóhatóság:

- megállapítja az adózó jogait, kötelezettségeit,
- ellenőrzi az adókötelezettségek teljesítését,
- a joggyakorlás törvényességét,
- nyilvántartást vezet az adózást érintő tényekről, adatokról, körülményekről, és adatot igazol, illetve
- az ezeket érintő döntését érvényesíti.

Érdekesség, hogy a jogalkotó – szemben az Ákr-rel – itt nem „ügy”-ről, hanem „eljárás”-ról tesz említést. Rejtett, illetve szemantikai különbségtétel ez. Nyilván ismert, hogy az Ákr. hatálya a hatósági eljárásra²⁶⁴ terjed ki. Ettől függetlenül a jogalkotó az Air.-ban használt „adóigazgatási eljárás”²⁶⁵ fogalmával tágabb, komplexebb terminust kívánt bevezetni, mint a (hatósági) ügy-nek²⁶⁶ a meghatározása során. Ennek kiemelése azért is tűnhetett szükségesnek, mivel az Air-ban – és az új Art-ben – szabályozott jogintézmények több esetben „egymásra épülnek”, valamint eljárási folyamatokat, „láncokat” alkotnak²⁶⁷, így adott esetben a befejezésük nem függetleníthető a másiktól, továbbá együttes ügyintézésük hosszabb időt is igénybe vehet.

²⁶³ Vámigazgatási eljárások esetén az uniós vámjog végrehajtásáról szóló 2017. évi CLII. törvény az irányadó az Unió Vámkódex (az Európai Parlament és a Tanács 2013. október 9-ei 952/2013/EU rendelete) mellett.

²⁶⁴ „a közigazgatási szerven kívüli érintett jogalany ügyében megvalósuló, jogilag szabályozott olyan cselekvési rend, mely egyedi ügy intézése során, hatósági jogalkalmazás keretében, az érintett jogalanyra nézve jogi helyzetét megváltoztató, jogvitáját elbíró vagy jogsértésére reagáló, közvetlen jogi hatást gyakorló egyedi aktus (rendelkezés) kibocsátása, illetőleg érvényesítése érdekében jön létre. (Az eljárás természetesen a jogszabály felhatalmazása folytán hatóságként eljáró közigazgatási szervnek és az eljárás más alanyainak aktív közreműködését feltételezi.)” PATYI András: A közigazgatási hatósági eljárás meghatározása és elhatárolása más eljárásoktól, In: PATYI András (szerk.): *Hatósági eljárásjog a közigazgatásban*. Dialóg Campus, Budapest–Pécs, 2012, 30.

²⁶⁵ Általában az *eljár* igével kifejezett cselekvés, tevékenység; az a tény, hogy vki, vmi eljár (vmely ügyben, vmiben). Lásd „eljárás” szócikk. In BÁRCZI Géza – ORSZÁGH László (szerk.): *A magyar nyelv értelmező szótára*. Budapest: Akadémiai Kiadó, 1959-1962. Online: <https://www.arcanum.com/hu/online-kiadvanyok/Lexikonok-a-magyar-nyelv-ertelmezo-szotara-1BE8B/> (2021.11.24.)

²⁶⁶ Általában valamely elfoglaltságnak, tevékenységnek tárgya; intézkedést, beavatkozást kívánó helyzet, viszony, tényállás, folyamat. Forrás: ügy | *A magyar nyelv értelmező szótára* | *Kézikönyvtár (arcanum.com)* (2021.11.24.)

²⁶⁷ Például az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Art.) 138-139.§-aiban szereplő támogató eljárás és lehetséges kimenetelei vagy az Art. 144.§-ában szabályozott utólagos adómegállapítás.

További összehasonlítást téve a két jogszabályi rendelkezés között, láthatjuk, hogy mindkét jogszabály utal a feleket megillető jogokra és az őket terhelő kötelezettségekre, azonban az Air. ennek külön is nyomatékot ad (erről az Air. külön rendelkezéseket tartalmaz pl. az ellenőrzési eljáráshoz kapcsolódóan²⁶⁸).

Az Air. külön, speciális elemként – egyrészt igazodva az állami adó- és vámhatóság feladataihoz²⁶⁹ – említi az adókötelezettségek teljesítésének és a joggyakorlás törvényességének ellenőrzését. Az ellenőrzésnek a hangsúlyozása nem véletlen. Mint ismert az állami adó- és vámhatóság számtalan ellenőrzési feladat címzettje, így pl. a részben vagy egészben a központi költségvetés, a Nyugdíjbiztosítási Alap, az Egészségbiztosítási Alap vagy az elkülönített állami pénzalap javára teljesítendő kötelező befizetés; a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalap terhére juttatott támogatás, adó-visszaigénylés vagy adó-visszatérítés; az uniós vámjog végrehajtásáról szóló törvény hatálya alá tartozó kötelező befizetések megállapítása, beszedése, nyilvántartása, végrehajtása, visszatérítése, kiutalása és ellenőrzése tartozik a hatáskörébe²⁷⁰. Hangsúlyos ismerv az is, hogy a központi költségvetés bevételeinek kb. 94%-át az állami adó- és vámhatóság szedi be²⁷¹. Az „ellenőrzés” kifejezés használata itt azért is lehet lényeges, mivel „*az Ákr. kevésbé látványos, de annál fontosabb újítása az, hogy a hatósági ellenőrzés már nem része a hatósági ügy-fogalomnak.*”^{272, 273}, így az Ákr-rel szemben az Air. ezt kifejezetten nyomatékosítja.

A fenti megállapításokat az 5. ábra (saját feldolgozás) szemlélteti.

5. ábra

	<u>Ákr.</u>	<u>Air.</u>
<u>tárgyi hatály</u>	hatósági ügy ²⁷⁴	adóigazgatási eljárás

²⁶⁸ Air. 97. § *Az adózó jogai az ellenőrzési eljárásban.*

²⁶⁹ A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény 13.§.

²⁷⁰ Feltéve, ha törvény vagy kormányrendelet eltérően nem rendelkezik.

²⁷¹ Új vezetőt nevezett ki a NAV élére Varga Mihály - Infostart.hu (2021.11.24.); <https://infostart.hu/gazdasag/2021/06/24/uj-vezetot-neveztek-ki-a-nav-elere-varga-mihaly>

²⁷² HAJAS Barnabás: Az Ákr. hatálya. *Jegyző és Közigazgatás*, 2017, 19 (4). Online: <https://jegyzo.hu/az-akr-hatalya/> (2023.08.25.)

²⁷³ „Ez azt jelenti, hogy bár a hatósági ellenőrzés nem hatósági ügy, mégis alkalmazni kell rá az Ákr. szabályait.” HAJAS 2017.

²⁷⁴ „A magyarországi közigazgatási hatósági eljárásjogi kodifikációk egyik állandó pontja volt a kódexek tárgyi hatálya: az Et., az Ae. és a Ket. is a hatósági ügyben ragadta meg ezt, ezen a hagyományon az Ákr. sem változtat. Ez nem jelenti azt, hogy egy közigazgatási hatósági eljárásjogi kódex tárgyi hatálya ne lett volna akár a közigazgatási cselekmény (ld. a német Verwaltungsakt) fogalmára figyelemmel szabályozható, azonban már az

	(hatósági eljárás)	
<i>személyi hatály</i>	ügyfél hatóság	adózó adóhatóság
<i>ügy/eljárás fogalmi meghatározása</i>	a hatóság jogot vagy kötelezettséget állapít meg	az adóhatóság jogot vagy kötelezettséget állapít meg
	jogvitát eldönt	az adókötelezettségek teljesítését <u>ellenőrzi</u>
	jogsértést megállapít	a joggyakorlás törvényességét <u>ellenőrzi</u>
	tényt, állapotot, adatot igazol	adatot igazol
	nyilvántartást vezet	nyilvántartást vezet az adózást érintő tényekről, adatokról, körülményekről
	a fentieket érintő döntését érvényesíti.	a fentieket érintő döntését érvényesíti.

Fontos rendelkezés továbbá, hogy az Air. kitér az adópolitikáért felelős miniszter és az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter eljárására is, amelyben kimondja, hogy az adóügyben eljáró adópolitikáért felelős miniszterre²⁷⁵, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszterre e törvénynek az adóhatóságra vonatkozó rendelkezéseit megfelelően alkalmazni kell.²⁷⁶

Végül említést kell tenni arról, hogy az Ákr. hatálya részletezőbb, mivel az kiterjed a hatóság és az ügyfél fogalmára, valamint az ügyféli jogutódlás kérdéskörére is. Míg az Air-ban az adózó és az adóhatóság fogalma külön fejezetben²⁷⁷ kerül szabályozásra, addig az Ákr. az ügyfél és a hatóság fogalmát „A törvény hatálya” cím²⁷⁸ alatt adja meg. Különbség a két jogszabály között e tekintetben abban rejlik, hogy a jogalkotó az adózó és az adóhatóság mellett a képviseleti szabályokról is az Ákr-ben foglaltakhoz képest még részletesebb, illetve a nem belföldön letelepedett adóalanyokra vonatkozó rendelkezéseket szeretett volna

Ákr.-konceptió is ügy- és azzal összefüggésben eljárási jogviszony-központú megközelítést tartalmazott.” HAJAS 2017.

²⁷⁵ Jelenleg a Nemzetgazdasági miniszter a Kormány tagjainak feladat- és hatásköréről szóló 182/2022. (V. 24.) Korm. rendelet 111/L § (2) bekezdés b) pontja alapján. Korábban a Pénzügyminiszter; lásd a Kormány tagjainak feladat- és hatásköréről szóló 94/2018. (V. 22.) Korm. rendelet 64.§ (1) bekezdés 1. pontja.

²⁷⁶ Air. 10.§.

²⁷⁷ Air. II. fejezet.

²⁷⁸ Ákr. I. fejezet 2. cím.

lefektetni²⁷⁹, ezért volt indokolt ezeknek a szabályoknak a külön fejezetben való elhelyezése, fontosságuk hangsúlyozása²⁸⁰.

Az összehasonlítás során ki kell még emelni, hogy mind az Ákr., mind az Air. „igazi” eljárási kódexként kíván viselkedni. Ennek érdekében – mint ahogy ezt a hatályukból is láthattuk – vegytisztán eljárási jellegű szabályokat tartalmaznak²⁸¹. A kodifikáció során mindkét jogszabály megalkotásánál nagy figyelmet szenteltek ennek, hiszen több – korábban az eljárási szabályok között szereplő – anyagi jogi szabály ágazati joganyagokba került áthelyezésre²⁸².

20. A közigazgatási hatósági eljárások és döntések számossága, az adóigazgatási eljárások primátusa

Nemzet(köz)i szinten vezetett statisztikai adatok²⁸³ alapján ismert, hogy évente a közigazgatási hatóságok több tízmillió közigazgatási ügyben járnak el.

Ezt az alábbi ábra (6. ábra) is jól szemlélteti²⁸⁴. Ebből látható az is, hogy az elsőfokú állami adó- és vámhatóság által intézett adóigazgatási ügyek messze a legnagyobb számban intézendő ügyek csoportját alkotják (az összes ügy közel 64%-a).

6. ábra – OSAP 1229 számú hatósági statisztika – 2021. I. félév

Szerv	elsőfokú döntések száma összesen (központi és területi szervek által hozott döntések együttvéve) (db)	Az összes elsőfokú döntéshez viszonyított arány (a legnagyobb 5 esetében);
Agrárminisztérium	382.209	

²⁷⁹ Kitérve többek között a kötelező szakmai képviselőre vagy a belföldön nem letelepedett adóalany képviselőjére (ld. Air. 16.§ és 18-20.§).

²⁸⁰ A változó, szélesedő társadalmi-gazdasági viszonyok, a külföldi honosságú adózók belföldi adóztatási kérdéseinek rendezése érdekében.

²⁸¹ A közigazgatási szabályszerzők szankciójáról szóló 2017. évi CXXV. törvénybe kerültek át az anyagi jellegű keretszabályok.

²⁸² Például a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény 12/B.§-12/D.§; az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 4/A. számú és 10. számú melléklet; a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 5.§ (8a) bekezdés.

²⁸³ Országos Statisztikai Adatfelvételi Program - A hivatalos statisztikáról szóló 2016. évi CLV. törvény 26. § (1) bekezdés szerinti statisztikai adatgyűjtések és a hivatalos statisztikáról szóló 2016. évi CLV. törvény 29. § (1) bekezdés szerinti statisztikai adatátvételek.

²⁸⁴ Az időszak kiválasztása igazodott ahhoz, hogy 2021. évtől kísérem fokozott figyelemmel a statisztikai adatokat, amelyeket a kutatásomban a pro, illetve contra érvek alátámasztásához is felhasználok.

Belügyminisztérium	282.783	
Emberi Erőforrások Minisztériuma	933.344	1,79%
Fővárosi és Megyei Kormányhivatalok	6.630.432	12,72%
Gazdasági Versenyhivatal	1.451	
Helyi önkormányzatok	1.869.283	3,58%
Honvédelmi Minisztérium	50.715	
Igazságügyi Minisztérium	493	
Innovációs és Technológiai Minisztérium	161.486	
Járási (Fővárosi kerületi) Hivatalok	7.595.603	14,57%
Külgazdasági és Külügyminisztérium	95.206	
Magyar Államkincstár	260.816	
Magyar Energetikai és Közmű-szabályozási Hivatal	5.020	
Miniszterelnökség	1.203	
Nemzeti Adó- és Vámhivatal	33.334.822	63,96%
Nemzeti Média- és Hírközlési Hatóság	13.707	
Országos Atomenergia Hivatal	2.115	
Országos Idegenrendészeti Főigazgatóság	121.645	
Országos Katasztrófavédelmi Főigazgatóság	72.694	
Országos Rendőrfőkapitányság	298.960	
Pénzügyminisztérium	3.526	

Összesen:	52.117.513	
------------------	-------------------	--

Ezen kívül 8 évre került összegyűjtésre az OSAP 1229 számú hatósági statisztikák²⁸⁵ téma szerint releváns adatai (7. ábra), annak érdekében, hogy az esetleges változó tendenciák is megfigyelhetők legyenek, valamint a 2018. év előtti és utáni állapotokra rálátás nyíljon. Az összehasonlítás során – profiltisztább kép elérése érdekében – a minisztériumok, mint központi kormányzati igazgatási szervek és az önálló szabályozó, valamint az autonóm államigazgatási szervek elhagyásra kerültek (így pl. a Nemzeti Média- és Hírközlési Hatóság, a Magyar Energetikai és Közmű-szabályozási Hivatal, a Gazdasági Versenyhivatal). Emiatt a tényleges összevetésben a rendőrség, mint rendvédelmi szerv, továbbá a Magyar Államkincstár és a járási- (fővárosi kerületi), valamint a fővárosi, vármegyei kormányhivatalok és a helyi önkormányzatok szerepelnek.

E körben további releváns tényező, hogy 2020. márciusától a fővárosi és vármegyei kormányhivatalok jelentős részben átvették a járási hivatalok feladatait.

Az összehasonlításban – a teljes spektrum felölelése érdekében – a másodfokú döntések is szerepelnek.

7. ábra – OSAP 1229 számú hatósági statisztika alapján végzett saját feldolgozás²⁸⁶

2024. év	<u>Nemzeti</u> <u>Adó- és</u> <u>Vámhivatal</u>	Járási (fővárosi kerületi) hivatalok	Fővárosi és vármegyei kormányhivatalok	Magyar Államkincstár	Rendőrség	Helyi önkormányzatok (összes döntés)	<u>Nemzeti</u> <u>Adó- és</u> <u>Vámhivatal</u> <u>„aránya”</u>
elsőfokú döntések	196.658.479	15.440.700	13.590.650	450.966	1.918.389	3.850.694	
másodfokú döntések	6.098	-	3.062	71	2.364	n.é.	
Összesen	196.664.577	15.440.700	13.593.712	451.037	1.920.753	3.850.694	84,79%
2023. év	<u>Nemzeti</u> <u>Adó- és</u>	Járási (fővárosi kerületi)	Fővárosi és vármegyei kormányhivatalok	Magyar Államkincstár	Rendőrség	Helyi önkormányzatok	

²⁸⁵ Országos Statisztikai Adatfelvételi Program - A hivatalos statisztikáról szóló 2016. évi CLV. törvény 26. § (1) bekezdés szerinti statisztikai adatgyűjtések és a hivatalos statisztikáról szóló 2016. évi CLV. törvény 29. § (1) bekezdés szerinti statisztikai adatátvételek.

²⁸⁶ <https://2015-2019.kormany.hu/hu/dok?page=5&source=7&type=308#!DocumentBrowse> (2024.10.18.) - Hatósági statisztikák féléves bontásban, szervenként (OSAP 1229) elérhetők; majd 2022-től már éves összesítésben <https://kormany.hu/kormanyzat/miniszterelnokseg/orszagos-statisztikai-adatfelveteli-program> (2025.12.28.), a 2023-as évet követően a statisztika ugyancsak éves. Forrása online: <https://kormany.hu/kormanyzat/kozigazgatasi-es-teruletfejlesztési-miniszterium/reszletek-osap-korabbi> (2025.12.28.).

	<u>Vámhivatal</u>	hivatalok				(összes döntés)	
elsőfokú döntések	<u>141.512.429</u>	14.418.573	13.118.080	429.103	1.611.925	4.685.143	
másodfokú döntések	<u>5.364</u>	-	3.258	77	911	n.é.	
Összesen	<u>141.517.793</u>	14.121.338	13.121.338	429.180	1.612.836	4.685.143	80,64%
2022. év	<u>Nemzeti Adó- és Vámhivatal</u>	Járási (fővárosi kerületi) hivatalok	Fővárosi és vármegyei kormányhivatalok	Magyar Államkincstár	Rendőrség	Helyi önkormányzatok (összes döntés)	
elsőfokú döntések	<u>98.962.819</u>	15.855.606	13.174.672	438.611	1.097.375	3.959.779	
másodfokú döntések	<u>5.604</u>	1	3.745	141	1.056	n.é.	
Összesen	<u>98.968.423</u>	15.855.607	13.178.417	438.752	1.098.431	3.959.779	74,13%
2021. év*	<u>Nemzeti Adó- és Vámhivatal</u>	Járási (fővárosi kerületi) hivatalok	Fővárosi és vármegyei kormányhivatalok	Magyar Államkincstár	Rendőrség	Helyi önkormányzatok (összes döntés)	
elsőfokú döntések	<u>57.390.167</u>	15.609.037	12.914.995	571.207	789.020	3.935.207	
2-fokú döntések	<u>6.552</u>	6	4.727	245	1.473	n.é.	
Összesen	<u>57.396.719</u>	15.609.043	12.919.722	571.452	790.493	3.935.207	62,91%
2020. év	<u>Nemzeti Adó- és Vámhivatal</u>	Járási hivatalok	Fővárosi és vármegyei kormányhivatalok	Magyar Államkincstár	Rendőrség	Helyi önkormányzatok (összes döntés)	
elsőfokú döntések	<u>49.311.791</u>	17.905.822	6.247.514	538.626	1.008.146	6.719.060	
2-fokú döntések	<u>6.953</u>	18	4.633	376	1.669	n.é.	
Összesen	<u>49.318.744</u>	17.905.840	6.252.147	539.002	1.009.815	6.719.060	60,33%
2019. év	<u>Nemzeti Adó- és Vámhivatal</u>	Járási hivatalok	Fővárosi és vármegyei kormányhivatalok	Magyar Államkincstár	Rendőrség	Helyi önkormányzatok (összes döntés)	
elsőfokú döntések	<u>49.816.536</u>	29.121.140	n.é.	769.078	1.229.378	6.517.814	
2-fokú döntések	<u>7.797</u>	121	n.é.	1.490	2.666	n.é.	
Összesen	<u>49.824.333</u>	29.121.261		770.568	1.232.044	6.517.814	56,96%
2018. év	<u>Nemzeti Adó- és Vámhivatal</u>	Járási hivatalok	Fővárosi és vármegyei kormányhivatalok	Magyar Államkincstár	Rendőrség	Helyi önkormányzatok (összes döntés)	

elsőfokú döntések	<u>47.888.392</u>	27.795.035	n.é.	909.338	1.155.696	6.295.873	
2-fokú döntések	<u>9.974</u>	105	n.é.	2.505	2.808	n.é.	
Összesen	<u>47.898.366</u>	27.795.140		911.843	1.158.504	6.295.873	56,98%
2017. év	<u>Nemzeti Adó- és Vámhivatal</u>	Járási hivatalok (félèves adat!)	Fővárosi és vármegyei kormányhivatalok	Magyar Államkincstár	Rendőrség	Helyi önkormányzatok (összes döntés)	
elsőfokú döntések	<u>46.960.308</u>	13.583.180	n.é.	1.364.379	928.796	6.440.135	
2-fokú döntések	<u>15.627</u>	29.917	n.é.	307	5.119	*n.é.	
Összesen	<u>46.975.935</u>	13.613.097		1.364.686	933.915	6.440.135	67,75%

*n.é. – nem értelmezhető

2021. év* – az I. és a II. félèves adatok együttesen szerepelnek a vonatkozó sorokban

A 7. ábrából kiolvasható, hogy a NAV döntéseinek az aránya fokozatosan és jelentős mértékben növekszik.

Az első nagyobb kiugrás a 2021. évben volt. Ekkor következett be – 2021. január 01-jét követően –, hogy az állami adó- és vámhatóság jár el a gépjárműadó kivetéses ügyekben²⁸⁷ is. Figyelembe kell venni továbbá, hogy 2020. július 01-jétől a NAV vezeti az egyéni vállalkozói nyilvántartást (EVNY²⁸⁸), továbbá a társadalombiztosítás ellátásaira jogosultokról, valamint ezen ellátások fedezetéről szóló 2019. évi CXXII. törvény rendelkezései is új feladatokat irányoztak elő a NAV részére (pl. 43-47.§).

A 2021. évet követően a NAV döntések száma évről-évre tovább emelkedett, elsődlegesen az elektronikusan intézett ügyeknek, valamint a vámszakmai feladatok/ügyek arányának emelkedésének köszönhetően.

A táblázat kapcsán ugyanakkor érdemes megjegyezni – mivel ez az ábrából nem kiolvasható, valamint a következtetések levonásának bonyolult és összetett voltának érzékeltetése okán –,

²⁸⁷ A feladat korábban az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozott; ld. a gépjárműadóról szóló 1991. évi LXXXII. törvény 9. § (1) bekezdés

²⁸⁸ ld. még az egyéni vállalkozók nyilvántartásával összefüggő részletszabályokról szóló 254/2018. (XII. 18.) Korm. rendelet 1.§

hogy a NAV által végzett eljárásokat az alábbi típusok teszik ki: adószakmai ellenőrzés, adóügyek, folyószámla-kezelési tevékenység, fizetéseképtelenségi és végrehajtási tevékenység, harmadik országos határátkelőhelyi feladatok, jövedéki feladatok, rendészet, vámszakmai feladatok és egyéb igazgatás.

Ennek megemlítése azért is fontos, mert a felsorolt eljárásokban nem vagy nem minden esetben szükséges az Air., illetve az új Art. szabályainak a felhívása/alkalmazása, így a dolgozat „mennyiséget” firtató felvetéseinek vizsgálata, továbbá a NAV esetében jelentkező elsőfokú döntések számosságának megítélése során ezzel is szembesülni kell.

Ezen elemek közül a klasszikus adóügyek átlagosan és 2021-ig az ügyek hozzátétőlegesen kétharmadát teszik ki, 2022-ben pedig valamivel több, mint a felét, míg a további ügyek közé tartoznak a vámeljárások is. Így a 2022-es adatévben feltüntetett 98.968.423 db elsőfokú ügyből mindösszesen 41.639.350 db volt vámszakmai feladat, míg a 2024-es adatév kapcsán a 196.658.479 db elsőfokú ügyből 138.709.710 db, amely ugrásszerű növekedést²⁸⁹ jelent (az évek során a „klasszikus” adóügyek száma stagnált vagy alig növekedett).

Ahogy az előbb már ismertettem, ugyancsak a NAV statisztikáiban jelentkeznek a végrehajtási és fizetéseképtelenségi ügyek is, amelyek esetén szintén nem az Air. vagy új Art. szabályait kell – elsődlegesen – alkalmazni²⁹⁰.

Mindezek mellett a statisztikai adatgyűjtés felvételének rendszere alapvetően is változott az elmúlt években.

A 2023-as és 2024-es években például az Országos Rendőr-főkapitányság statisztikáiban külön adattábla is szerepel viszonylag számos határrendészeti üggyel. Az adattáblával kapcsolatban nem teljesen világos, hogy a korábbi statisztikákban szerepelt-e ilyen adat.

Ahogy említésre került, a vámszakmai feladatok többszörösére növekedtek, amelynek oka lehet egyszerre a jelen dolgozat témakörével szoros összefüggésben nem álló jogszabályváltozás, valamint ugyancsak az adatfelvétel rendszerének a megváltozása.

Ezekről függetlenül az teljes bizonyossággal rögzíthető, hogy valamennyi ágazat kapcsán folyamatosan növekszik az ügyek száma.

Ezen pontosítások, körülmények mentén szükséges kihangsúlyozni, hogy az OSAP adatai alapján valójában nehezen követhető, hogy hány hatósági ügyet dönt el a NAV az Air. és az

²⁸⁹ ennek részletes elemzése nem célja a jelenlegi dolgozatnak

²⁹⁰ ld. 2017. évi CLIII. törvény, 1991. évi XLIX. törvény

új Art. alkalmazásával, illetve a dolgozat szempontjából valójában hány adóigazgatási eljárásról beszélhetünk.

A fenti táblázat alapján is jól látható azonban, hogy az adóigazgatási eljárások számosságukat tekintve jelentősen, többszörös mértékben meghaladják a más közigazgatási hatósági ügyek számát. A két ügýtípus egymáshoz való aránya fokozatosan nő, az adóigazgatási eljárások javára.

A hatalmas számban folyó eljárásokhoz fontos alapot ad, illetve keretet rendel – egyben feszített munkatervezésre, illetve munkavégzésre „sarkallja” a hatóságokat – az Alaptörvény XXIV. cikke²⁹¹, amely garantálja, hogy az ügyeket a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és észszerű határidőn belül intézik. Ez a fajta elvárás az ügyfelek oldaláról is jelentkezik, hiszen ők azok, akik nap, mint nap találkozhatnak az államhatalommal a közigazgatási ügyeik intézése során, kialakítva így a közigazgatási jogviszonyt.²⁹²

Lényeges tehát és hangsúlyos alapkövetelmény, hogy az ügyek elintézése során a közigazgatás, illetve annak szervezetei az Alaptörvénynek megfelelő, az ügyfelek jogait és jogos érdekeit garantáló, magas színvonalú, korszerű, ügyfélbarát, sok tekintetben szolgáltató, az eljárások gyors lezárását²⁹³ és az időszerűséget biztosító, hatékony, átlátható és kiszámítható működéséhez szükséges hatósági eljárásjogi keretek között járjanak el. Abban az esetben, ha ez nem így történne, akkor az állampolgárok jogállamba²⁹⁴, a jogállami közigazgatásba, közintézményekbe vetett bizalma rendülne meg, amely akár visszafordíthatatlan folyamatokat is beindíthatna. Éppen ezért mindenkor kiemelt jelentőségű,

²⁹¹ Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.) XXIV. cikk.

²⁹² „A jogviszony (jog)alanyok közötti jogilag szabályozott kapcsolatot; a közigazgatási jogviszony a közigazgatási jog által szabályozott társadalmi viszony, 1 vagy másként megfogalmazva a közigazgatási jogviszony alatt olyan konkrét felek között létrejött társadalmi viszonyt értünk, amelyet a közigazgatási jog szabályoz. 2 A Legfelsőbb Bíróság olvasatában „a közigazgatási jogviszony ugyanis olyan kapcsolatot jelent a jogalanyok (így a közigazgatási szerv és az ügyfél) között, amelyre a hatályos jog alapján jogosultságok és kötelezettségek épülnek....” BOROS A. – PATYI A. (szerk.): A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája. Dialóg Campus, Budapest, 2019, 69., lásd még ÁRVA 2025. XXIV. cikkhez írt kommentár.

²⁹³ „Nem foglalkozik azzal, hogy azt hatósági ügyintézés, postai vagy közüzemi szolgáltatás, közösségi közlekedés vagy az oktatás, az egészségügy szolgáltatói oldaláról milyen szervezetben és eljárásrend szerint kapja. Számára az érdekes, hogy ezeket az állam valamely „szervétől” gyorsan, minél olcsóbban, ha egy mód van rá, személyes megjelenés nélkül megkapja.” BOROS Anita – PATYI András (szerk.): A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája. Dialóg Campus, Budapest, 2019, 474.

²⁹⁴ „A törvényesség tehát ebben az értelemben vett jogszerűség, de mindenképp a jogállami közigazgatás működésének alapja, ami azt is jelenti egyben, hogy a közigazgatás – főszabályként – csak akkor cselekedhet, ha arra jogszabály feljogosítja, azaz hatásköre van.” ÁRVA ZS. - BALÁZS I. - BARTA A. - VESZPRÉMI B.: Közigazgatás-elmélet. Debreceni Egyetem; Debrecen, 2020, 69.

hogy milyen típusú, színvonalú, illetve mélységű szabályozás(ok) lát(nak) napvilágot a közigazgatási hatósági eljárás, illetve az adóigazgatás területén.²⁹⁵

A jogalkotás folyamatában kifejezett törekvés volt arra nézve, hogy az Ákr. kódex jellegét öltse, egyszerűsítsen a szabályozáson, keretszabályokat tartalmazzon, ezzel lényegében megtartva az 1957 óta alkalmazott szabályozási modellt. Az Ákr. hatályának meghatározásában is tetten érhető volt ez a szemlélet: eltérés csak a kivett szabályok esetében megengedett.

Ennek fényében a kivett eljárások típusa és számossága meghatározónak tűnhet. Ebben rejlik a válasz igazi kulcsa. Egy rosszul meghatározott kivett eljárási kör, alapjaiban áthatja alá a törvény kódex jellegét. Az ekként történő szabályozás csak akkor töltheti be „eredeti” szerepét, ha a különös eljárási normák száma nem növekszik, illetve valóban indokolható körben marad.

Itt azonban meg kell jegyeznem, hogy vannak olyan nézetek, amelyek a szabályozás mélyebb és tartalmi elemzésével, illetve funkciójának vizsgálatával azt vetítik elő, hogy az általános „jellemvonás” csupán látszólagos, így az „igenlő” válasz ragyogása tompább. A „szükségesség és arányosság” közigazgatási fokmérője szerinti „jogszerűség és hatékonyság” vizsgálata más eredményt is felvillanthat.²⁹⁶

Kérdéses azonban, hogy a „számosság” kérdése mennyire jelenthet szempontot a dogmatikai különállás tekintetében, hiszen jól látható, hogy a számok önmagukban történő szemlélése sokszor megtévesztő, illetve félrevezető lehet. Különösen ilyen akkor, ha a közigazgatási hatósági eljárási ügyek végrehajtási eljárásai is az adóügyi statisztikát növelik, nem kis mértékben.

Úgy vélem – ami a fentiek alapján is látható –, hogy a mennyiségi szempontok szemlélése a részletszabályok nélkül nem lehetséges.

Egy másik – adó- és vámigazgatási – aspektusból nézve a kérdést, hangsúlyos, hogy az általános eljárási kódex(ek) korábbi, egészen 2017. december 31-éig tartó egyeduralma és „mögöttes-elsődlegessége” megszűnt azzal, hogy az adó- és vámhatósági eljárás – többek között – kivett eljárásnak minősül 2018. január 01-jétől kezdve, amivel teljesen önjáróvá vált.

²⁹⁵ „...az eljárási kódexek önmagukban nem, csak a teljes közigazgatási hatósági ügyintézés befolyásoló különös eljárási és egyéb ügyviteli szabályokkal együtt értékelhetők.” BOROS Anita – PATYI András (szerk.): *A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája*. Dialóg Campus, Budapest, 2019, 466.

²⁹⁶ Lásd F. ROZSNYAI Krisztina – HOFFMAN István – BENCSIK András: Az általános eljárási szabályok. *Jogtudományi Közlöny*, 2021, (76)7-8, 309.

Az Ákr. ezzel egy hatalmas „territórium” felett vesztette el befolyását.

V. Egyes általános közigazgatási jogintézmények összevetése az adóigazgatási eljárás jogintézményeivel

21. Az összevetés keretei

Az adóigazgatás a folyamatosan változásban lévő közigazgatásnak²⁹⁷ egy szelete ugyan, de határozottan kijelenthető, hogy nem „elhanyagolható, kis” szelete. Abban az esetben ugyanis, ha áttekintjük az állami adó- és vámhatóság hatáskörébe tartozó ügyek egyre bővülő jegyzékét²⁹⁸, arra a következtetésre juthatunk, hogy az adóeljárások mind jelentőségüket (ld. költségvetési bevételi érdekek), mind darabszámukat (ld. fentebb az OSAP 1229 számú hatósági statisztikák) tekintve meghatározóak, így a vonatkozásukban mindenképp indokoltnak mutatkozik egy külön jogszabályban meghatározni azokat a közös sajátosságokat, amelyek az egyéb közigazgatási eljárásoktól megkülönböztetik őket.

A „különállás” lényeges szakmai indoka továbbá, hogy az Art., mint *lex specialis* és a Ket., mint *lex generalis* alkalmazása során felmerült számtalan jogértelmezési bizonytalanság a továbbiakban ne „akassza meg” az eljárás folyamatát. Az egyértelmű jogszabályi rendelkezések a mellett, hogy biztosítják az adott eljárással szemben támasztott alkotmányossági garanciák érvényesülését, lehetővé teszik az ügyek gyorsabb, ügyfelek/adózók „megelégedésére” szolgáló elsőfokú szerv általi lezárását, a költségvetési bevételek gyors realizálását, tehermentesítve ezzel a másodfokú szerveket, valamint a közigazgatási perekben eljáró bíróságokat.

Hangsúlyozandó továbbá az eljárások bonyolultságából, összetettségéből vagy a lefolytatásának a szintjéből eredő speciális szaktudás fontossága, amely – egyebek mellett, jelen részben bemutatott módon – leginkább a képviseleti szabályokban képződik le.

²⁹⁷ „A vázolt fogalom csupán egy, a közigazgatás fogalmi meghatározására irányuló kísérletek közt, melyben egyszerre jellemzőek a konstans és a változó elemek. E sajátosságok különösen igaz napjaink modern közigazgatására, melyre leginkább az útkeresés a jellemző.

A közigazgatás fogalmi elemei tehát történelmi koronként, az állami funkciók alakulásának függvényében és nagy közigazgatási rendszerenként is dinamikusan változóak.” BALÁZS István: „A közigazgatás”. In JAKAB András – FEKETE Balázs (szerk.): *Internetes Jogtudományi Enciklopédia* (Közigazgatási jog rovat, rovatszerkesztő: BALÁZS István) <http://ijoten.hu/szocikk/a-kozigazgatas> (2018), [64]–[65].

²⁹⁸ NAV Hatásköri Jegyzéke (belső elérési dokumentum) – ezek szerint a NAV-nak jelenleg 1169 jogszabályhellyel alátámasztott hatásköre (feladatköre) van.

Az új szabályozási koncepcióval, a jogalkotó 2018. január 01-jétől kinyitotta Pandora szelencéjét.

A már említett „kiskaput” nagyra tárta, hiszen eddig nem látott különállósága valósult meg az adóigazgatási szabályoknak, ezzel rést ejtett a pajzson, az általános közigazgatási szabályozás alapkoncepcióján, egyben primátusán. Boros Anita és Patyi András a következőket veti fel ezzel kapcsolatban: *„Vajon a törvény (megj. Ákr.) megkurtítására való törekvés nem eredményezi-e azt, hogy az eljárási törvényünk végképp elveszítette a primátusjellegét, és a jogalkotó az ágazatok számára olyan felhatalmazást ad(ott), amellyel még inkább hozzájárul az ágazati eljárási szabályok szeparációjához és önálló ágazati eljárási szabályrendszerek kiépítéséhez? Ha a kérdéseinkre igen a válasz, akkor Kovács András szavai nemcsak az általános eljárási kódex, hanem a közigazgatási eljárásjog egészére igazak lesznek. A sokrétű, ágazati pillérekre épülő eljárásjogi jogalkalmazásra sem a jogalkalmazóink, sem az állampolgáraink nincsenek felkészülve.”*²⁹⁹

Új ötletek, javaslatok pedig mindig lesznek, avagy ahogy mondani szokás egy valami állandó, a változás. A legutóbbihoz való alkalmazkodás – az adóigazgatási eljárások tekintetében – 2018. január 01-je óta tart, mind az adózók, mind az adóhivatalok részéről, a tapasztalatok gyűlnek.

Az adóigazgatás már a saját útját járja, de ahhoz, hogy ez az út sikeres legyen, fontos a szabályozás permanens vizsgálata és szükség szerinti korrigálása, megújítása, ugyanakkor ez a már korábban felvetettek szerint nem mehet(ne) végbe az anyagi szabályok párhuzamos átalakítása, egyszerűsítése nélkül.³⁰⁰

A vizsgálat során elsőként a két nagy eljárásjogi jogszabály összehasonlítására kerül sor. A két jogszabály tagolása, fejezetei alapján azonnal érzékelhető, hogy a sok azonosság mellett (pl. alapvető rendelkezések, jogorvoslati szabályok, hivatalbóli eljárások), vannak lényegi eltérések is (elsősorban a teljeskörűség terén; az Air. szabályozási spektruma szűkebb, így pl. nem tartalmaz végrehajtási szabályokat) levezethetően azok alapvetően eltérő „rendeltetéséből”. A következő fejezetekben egy-egy lényeges rendelkezés, jogintézmény összevetése történik meg, annak jelzésével, hogy a teljes, minden elemre kiterjedő

²⁹⁹ BOROS-PATYI 2019:91.

³⁰⁰ KÖVÁGÓ 2017: 11.

összehasonlításra jelen dolgozat keretei között nem kerülhetett sor, így a dolgozat a hipotézisek vizsgálata szempontjából a szerző által relevánsnak tartott elemekre koncentrált.

22. Az elsőfokú eljárás egyes szabályainak összevetése

22. 1. Képviselet szabályai

A különbözőségek vizsgálatának a sorában ebben az alcímben a képviselet szabályai kerülnek összevetésre.

Egyrészt annak okán, hogy a képviselet szabályainak alkalmazása, vizsgálata az egész eljárásokon áthúzódik, másrészt azok épp emiatt permanensen és hangsúlyosan, valamint garanciális jelleggel vannak jelen a gyakorlati munka során.

A vizsgálat alapján az adóigazgatási eljárásokban sokkal szélesebb körű, komplexebb a szabályozás. Az alábbiakban ez kerül szemléltetésre.

Sok azonosság mellett a lényeges eltérések a meghatalmazásokkal kapcsolatos rendelkezésekben figyelhetők meg.

Az Ákr. sokkal szűkre szabottan, általánosabban rendelkezik a meghatalmazási lehetőségekről. Rögzíti, hogy a meghatalmazott a képviseleti jogosultságát – ha azt a rendelkezési nyilvántartás nem tartalmazza – köteles igazolni. A meghatalmazást közokiratba vagy teljes bizonyító erejű magánokiratba kell foglalni vagy jegyzőkönyvbe kell mondani. Ha a meghatalmazásból más nem tűnik ki, az kiterjed az eljárással kapcsolatos valamennyi nyilatkozatra és cselekményre. Ha a képviseleti jogosultság visszavonás, felmondás vagy az ügyfél, illetve a meghatalmazott halála miatt megszűnik, a megszűnés a hatósággal szemben a hatóságnak való bejelentéstől, a többi ügyféllel szemben a velük való közléstől hatályos.³⁰¹

Ezzel szemben az Air. kifejezetten adóigazgatás specifikus, egyben innovatív rendelkezésként tartalmazza – az alapvető és az Ákr-ben is megtalálható szabályokon³⁰² túlmenően –, hogy az állami adó- és vámhatóság az adózók állandó meghatalmazásainak rögzítésére elektronikus felületet működtet. Ez a rendszer átlátható módon tartalmazza a meghatalmazások lényegi adatait, illetve a törvény erejénél fogva úgy kezelendő, mintha az adózó közokiratba vagy teljes bizonyító erejű magánokiratba foglalta volna vagy jegyzőkönyvbe mondta volna a

³⁰¹ Ákr. 14.§.

³⁰² Air. 15.§ (1) bekezdés.

meghatalmazást. A rendszer fogadja továbbá az erre a célra rendszeresített elektronikus úrlapon az önkormányzati adóhatóság előtt helyi iparüzési adóügyben eljárni jogosult állandó meghatalmazottra vonatkozó bejelentést.

Az új szabályokat rendszerezve elmondhatjuk, hogy 2020. január 01-jétől kezdve a meghatalmazást elektronikusan az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó ügyben az Eüsztv., majd a Dáptv. szerinti elektronikus ügyintézés biztosító információs rendszeren keresztül, az állami adó- és vámhatóság hatáskörébe tartozó ügyben a már nevesített elektronikus felületen, vagy a polgári perrendtartásról szóló törvény alapján elektronikusan hitelesített közokiratba vagy teljes bizonyító erejű magánokiratba foglalva lehet tenni. Ez a fajta különös szabályozás indokoltsága egyrészt visszavezethető a 2000-es években indult elektronikus bevallás fogadási, feldolgozási rendszerre, másrészt az időközben bekövetkezett egyéb, elektronikusan intézhető ügyek kiszélesedésére, illetve összetettségére³⁰³.

A másik jelentős eltérés az Air. 16-21.§-aiban lelhető fel. A rendelkezések szükségessége abban rejlik, hogy az adójogi anyagi jogszabályok olyan rendelkezéseket is tartalmaznak, amelyek túlmutatnak a közigazgatási jog területén és a nemzetközi, a pénzügyi, valamint a polgári jog területére kalauzolnak.

Lényeges ebben a körben a felszámolási, illetve a végelszámolási eljárás hatálya alá tartozó adózókat is sorra venni. Ezen adózók esetében is tisztázni kell, hogy az adott időpontban ki járhat el. Viszonylag új a szabályozás a tekintetben, hogy a felszámolás, illetve a végelszámolás kezdő időpontját megelőzően adott meghatalmazás alapján a képviselő csak akkor léphet fel, ha a meghatalmazás érvényességéről a felszámoló, illetve a végelszámoló az adóhatóságnak nyilatkozott. Egyéb esetekben főszabály, hogy az előző ügyvezetés alatt adott meghatalmazás a továbbiakban is érvényben marad, azonban ezekben a speciális eljárásokban már nem ennyire egyértelmű a helyzet.³⁰⁴ Korábban ebben a kérdésben is eltérő értelmezések láttak napvilágot, így a jogalkotó – helyesen – tisztázta ezt a problémakört.

Szintén újabb keletű az a rendelkezés, miszerint nem járhat el meghatalmazottként az adóhatóság előtti eljárásban az eltiltás hatálya alatt az a természetes személy, akit a cégbíró vagy a bíróság jogerősen eltiltott a vezető tisztségviselői tisztség gyakorlásától.

³⁰³ Lásd Az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet III. Fejezet.

³⁰⁴ Például egy gazdasági társaság felszámolási eljárás hatálya alá kerül, mert az ügyvezető nem a társaság érdekeit szem előtt tartva járt el. Ennek okán nem szerencsés, ha egy ilyen magatartást tanúsító ügyvezető általi meghatalmazott a felszámoló tudta és beleegyezése nélkül járhatna el, figyelemmel arra is, hogy a társaság már nem a „rendes kerékvágásban” halad, nem a szokványos gazdasági közegben mozog.

Ennek oka volt korábban, hogy az adóhatósági ellenőrzési eljárásokban az eltiltott vezető tisztségviselők meghatalmazottként próbálták kifejezni „álláspontjukat”, igazolni „hamisságukat”, ezzel kimondva-kimondatlanul tévútra vezetni a revíziót.

Szintén csak az Air-ban találhatók meg azok a rendelkezések, amelyek a kötelező szakmai képviselettel kapcsolatosak. Itt is megmutatkozik, hogy a közigazgatási eljárásokon belül az adóigazgatási eljárások mennyire speciális, különleges elemeket hordoznak. A kötelező szakmai képviseleti szabályok nem új keletűek, korábban vagy az eljárási szint³⁰⁵ vagy az eljárások összetettsége miatt voltak előírva. A jelenlegi szabályok indoka vegyes, tehát az adott eljárások bonyolultsága mellett a benyújtás helye miatt is kiemeltek. Ilyen előírások találhatók az adó feltételes megállapítására irányuló eljárásban, a feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságának megállapítására irányuló eljárásban³⁰⁶ és a szokásos piaci ár megállapítására irányuló eljárásban³⁰⁷. A jogalkotó nemcsak az eljárások, hanem az azokban képviselőként eljáró személyek körét is pontosan meghatározza, mivel nevesíti, hogy kizárólag ügyvéd, kamarai jogtanácsos, adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő vagy könyvvizsgáló járhat el, természetesen itt is kivételt engedve.³⁰⁸

Az Ákr. nem ismeri azokat a szabályokat, amelyeket az Air. az állandó meghatalmazottakkal szemben támaszt. Az Air. viszont lazított és szakított a korábban az adójogszabályokban található, a képviselőkre vonatkozó szakmai előírásokkal, könnyebbé téve ezáltal a képviseletre vonatkozó szabályokat és megengedve pl. azt, hogy természetes személyt bármely nagykorú személy képviselhet az adóhatóság előtt.³⁰⁹ A szabályok egyszerűbbé tétele azonban nem volt és nem lehetett egyöntetű, hiszen a jogi személyek és egyéb szervezetek esetében már összetettebb ügyekkel, adóeljárásokkal találkozhatunk. Ezen esetekben pedig gyakori az adózók részéről az állandó meghatalmazás adása, így indokolt, hogy a jogszabály kimerítően tartalmazza azokat a rendelkezéseket, amelyek meghatározzák az állandó meghatalmazás alapján eljárni jogosultak körét. Ilyen lehet pl. a képviseleti jogosultságát igazoló nagykorú tag, foglalkoztatott - fióktelep esetében ide értve az anyavállalat foglalkoztatottját is -, a kamarai jogtanácsos, az ügyvéd (az ügyvédi iroda; az európai

³⁰⁵ A Nemzetgazdasági Minisztérium (Pénzügyminisztérium) vagy a NAV Központi Irányítása előtt folyó eljárás.

³⁰⁶ Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény XX. Fejezet és az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet VIII. Fejezet.

³⁰⁷ Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény XXI. Fejezet és az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet IX. Fejezet.

³⁰⁸ Air. 16.§ (2) bekezdése.

³⁰⁹ Air. 17.§ (2) bekezdése.

közösségi jogász), a nyilvántartásba vett adószakértő, nyilvántartásba vett okleveles adószakértő, nyilvántartásba vett adótanácsadó, könyvvizsgáló, könyvelő vagy a számviteli, könyvviteli szolgáltatásra vagy adótanácsadásra jogosult gazdasági társaság, illetve egyéb szervezet is.³¹⁰

Az Air. a képviselettel kapcsolatban további részletes, különös szabályokat tartalmaz, így a belföldön nem letelepedett adóalany képviseletére, az adózási ügyvivőre, a pénzügyi képviselőre, és a kezelt vagyon képviseletére. A külföldi vállalkozások esetében az adóztatási elveket is figyelembe véve³¹¹ mindig hangsúlyos volt a képviseleti szabályok egyértelműsítése³¹². Tekintettel, hogy az adóztatás az ő esetükben is szenzitív területnek számít, nem nélkülözhető az alábbiakban elemzett szabályok köre.

Az Air. elsőik között a külföldi vállalkozások nevében és érdekében eljárót „elemzi”, akit adózási ügyvivőnek nevez. Adózási ügyvivőként a külföldi vállalkozás belföldi fióktelepe járhat el, ha a külföldi vállalkozás belföldi fióktelep alapítására köteles vagy egyébként ilyennel rendelkezik. Fontos, hogy a jogszabály rögzíti azt is, hogy az adózási ügyvivő teljesíti a külföldi vállalkozás belföldi adókötelezettségeit, továbbá gyakorolja az adózót megillető jogokat is, ezzel lényegében a helyére lép az adóigazgatási eljárások során. Az Ákr. ilyen megoldást nem tartalmaz.

Az Air. következő sajátossága a pénzügyi képviselőt érintő rendelkezés. A pénzügyi képviselő már „távolabb áll” a külföldi vállalkozástól, hiszen itt már egy másik jogalanyról fogunk beszélni, nem pedig a külföldi vállalkozás belföldi fióktelepéről. Itt sem lesz mellékes az, hogy ki járhat el képviselőként, hiszen a pénzügyi képviselő a külföldi vállalkozás nevében teljesíti annak belföldi adókötelezettségeit, továbbá gyakorolja jogait. Ezen kívül a pénzügyi képviselet fennállása alatt a külföldi vállalkozás az adóhatóság előtt személyesen vagy más képviselője útján nem járhat el.³¹³ A szabályok értelmében az a külföldi vállalkozás bízhat meg a belföldi adókötelezettségeinek teljesítésére pénzügyi képviselőt, amely belföldi gazdasági tevékenységével összefüggésben gazdasági célú letelepedésre nem köteles.

³¹⁰ Air. 17. § [Állandó meghatalmazás alapján eljárni jogosultak]

³¹¹ Lásd „Az adóztató hatalmak ütközése nem elkerülhető, mert ellentmondás van az üzleti tevékenység nemzetközi jellege és az adóztatás nemzetállami hatásköre között. Koordináció hiányában a polgárok és vállalkozásaik kettős adóztatást szenvedhetnek el, vagy az érintett államok kettős nem adóztatással kénytelenek szembesülni. Az ügyleteket terhelő adóztatás esetében elvileg nem merülhet fel probléma, mert az adóztató hatalom az adott államterületre korlátozódik.” DEÁK 2015: 32.

³¹² Lásd még az adózás rendjéről 2017. évi CL. törvény (Art.) 4. § [A nemzetközi szerződéssel érintett jövedelem magyarországi adóztatásaj].

³¹³ Lásd még az Air. 20.§ (6) bekezdését, amely a felelősséget is egyetemlegessé teszi.

Az adózási morál fenntartása érdekében az Air. szigorú feltételeket támaszt a pénzügyi képviselővel szemben. Egyrészt kimondja, hogy az csak korlátozott felelősségű társaság, illetve részvénytársaság lehet, másrészt megköveteli, hogy azok jegyzett tőkéje a százötvenmillió forintot elérje, vagy ennek megfelelő összegű bankgaranciával rendelkezzenek, továbbá – harmadrészt – az adóhatóságnál ne legyen nyilvántartott adótartozásuk.

A folyamatos kontrollt az képezi, hogy a pénzügyi képviselőnek a feltételek meglétét nemcsak a képviselet elfogadásának bejelentésekor, hanem ezt követően – a tevékenység permanens végzése alatt – évente igazolnia kell az adóhatóságnál.

Az adójogi jogszabály kitér az adóbevallási kötelezettségét elektronikus úton való teljesítésére, a külföldi vállalkozás adózással összefüggő iratainak elkülönült nyilvántartására, a külföldi vállalkozást megillető adó-visszaigénylésre, adó-visszatérítésre is.

A következőkben tárgyalt jogszabályhely a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvényből fakad.³¹⁴ Korábban az adójogszabályok körében nem volt fellelhető a kezelt vagyon³¹⁵ képviseletére vonatkozó szabályozás, ezt az Air. vezette be, így az viszonylag új és innovatív szabálynak, szabályozásnak tekinthető. A gyakorlatban korábban – 2014-től – ugyanis bizonytalanságot okozott, hogy jogszabályban nem volt kimunkálva, a kezelt vagyon adózása tekintetében kinek kell/lehet eljárnia, csupán az adózási kérdések voltak letisztultnak mondhatók.³¹⁶ A jelenleg hatályos szabályok alapján - immár kellő kimunkáltsággal azt rögzítik, hogy – az adóigazgatási eljárásokban a bizalmi vagyonkezelő jár el, azzal, hogy a kezelt vagyon adókötelezettségeit³¹⁷ saját nevében, a bizalmi vagyonkezelésbe adott vagyontömeg adószámának feltüntetésével teljesíti. Fontos azt is kiemelni, hogy a bizalmi vagyonkezelő gyakorolja a bizalmi vagyonkezelésbe adott vagyontömeget megillető jogokat. Nemrég pedig tovább cizellálták a szabályokat³¹⁸ a vagyonkezelő alapítványokról szóló törvény szerinti tartós vagyonkezelés vonatkozásában.

³¹⁴ Ptk. 6:310-330.§.

³¹⁵ Ptk. 6:312. § [*A vagyonelkülönítés*].

³¹⁶ Bizalmi vagyonkezelés: így adózzunk utána. Online: <https://crwwgroup.net/bizalmi-vagyonkezeles-igy-adozzunk-utana/> (2020.06.14.)

³¹⁷ LAKATOS Zsuzsa: Kisokos a bizalmi vagyonkezelésről. Adó online. 2015. június 25. Online: <https://ado.hu/ado/kisokos-a-bizalmi-vagyonkezelesrol/> (2020.06.10.)

³¹⁸ Air. 21.§ (5) bekezdése.

22. 2. Az eljárás megindítása és megindulása néhány aspektusból

A következő alcímben a kérelem és a hivatalból induló hatósági eljárás szabályai kerülnek összehasonlításra, figyelemmel arra, hogy ezeket tekinthetjük a közigazgatási hatósági/adóigazgatási eljárás alfájának.

Az Ákr. és az Air. szerkezeti felosztását tekintve megállapítható, hogy az Ákr. külön fejezetet szentel a kérelemre és a hivatalból induló hatósági eljárás szabályainak (III. és VII. fejezet), míg az Air-ban ehhez hasonló éles elhatárolás nem érhető tetten, ugyanis egy fejezet – IV. – rögzíti az adóigazgatási eljárás általános szabályait, előrebocsátva az adott szerkezeti egység első szakaszában (29. §), hogy az kérelemre vagy hivatalból indul. Az Ákr. III. fejezete már a jogszabály elején részletesen meghatározza a kérelemre induló eljárás szabályait, jogintézményeit, a VII. fejezet pedig a hivatalból induló eljárások specialitásait rögzíti, míg a jogalkotó az Air-ban – ahogyan ez a fentiekben is szerepel – ezt a szerkezeti cezúrát nem tartotta indokoltnak.

Az előző különbség feltehetően azzal magyarázható, hogy a két eljárásjogi jogszabálynak alapvetően eltérő a rendeltetése, amelynek következtében az adóigazgatási eljárásban – figyelemmel a költségvetési bevételek³¹⁹ minél teljesebb körű biztosításának a szükségességére – az *officialitás*nak indokolt dominálnia, míg a közigazgatás egyéb területein – eltekintve a kivételektől – inkább tekinthető elsődlegesnek az ügyfél rendelkezési joga annak hangsúlyozásával, hogy a 3. §-ban megjelenő hivatalbóli eljárás elvét – a közérdek érvényesítésének a szükségessége okán is – ugyanakkor az Ákr. is kiemelendőnek tekinti³²⁰.

Az Ákr. szerint az eljárás a kérelemnek az eljáró hatósághoz történő megérkezését követő napon indul, míg a hivatalbóli eljárás az első eljárási cselekmény elvégzésének a napján kezdődik, mely utóbbi típusú eljárás megindításáról a törvényben meghatározott kivételtől eltekintve az ismert ügyfelet értesíteni szükséges. Az eljárás megindulásának a napja törvény eltérő rendelkezése hiányában egyben az ügyintézési határidő kezdete is.

³¹⁹ A NAV méreteit és egyben jelentőségét tükrözi, hogy kezdetben az államháztartás adójellegű bevételeinek 91 százalékát a két elődszervezet biztosította és ennek mértéke napjainkig, illetve azóta folyamatosan, minden évben közel azonos maradt.

³²⁰ „A hivatalbóliség (*officialitás*) elve a hatósági eljárások lényegi sajátossága. Az elvet a törvény az eljárás szakaszaival kapcsolva szabályozza. Az eljárás megindításáról kimondja, hogy a hatóság a kizárólag kérelemre indítható eljárások kivételével hivatalból eljárást indíthat, a kérelemre indult eljárást jogszabályban meghatározott feltételek fennállása esetén folytathatja.” BOROS-PATYI 2019: 105.

Az Air. – ahogyan az fent már rögzítésre került – kimondja, hogy az adóigazgatási eljárás kérelemre vagy hivatalból indul. Az ügyintézési határidőre és annak számítására vonatkozó előírások körében került rögzítésre, hogy az ügyintézési határidő a kérelemnek az eljárásra hatáskörrel és illetékességgel rendelkező adóhatósághoz történő megérkezését követő napon, a hivatalbóli eljárás esetén az első eljárási cselekmény megkezdésének a napján kezdődik.

Az előzőeket összehasonlítva megállapítható, hogy az Ákr. különbséget tesz az eljárás megindulása és az ügyintézési határidő kezdete között, mely törvény eltérő rendelkezése hiányában egybeesik, míg az Air-ban ez a különbségtétel az adóigazgatási eljárások tekintetében nem lelhető fel.

További különbség a hivatalbóli eljárások tekintetében van, ugyanis az Ákr. az első eljárási cselekmény elvégzésének, míg az Air. a megkezdésének a napját nevesíti az eljárás megindulása, az ügyintézési határidő kezdeteként, melyről kizárólag az Ákr. alapján köteles a hatóság a törvényben meghatározott kivételtől eltekintve az ismert ügyfelet értesíteni. Az adóigazgatási eljárások egyik specialitása épp itt érhető tetten, hiszen egyes ellenőrzések³²¹ esetében egy előzetes értesítés³²² megghiúsíthatná annak – akár – eredményes lefolytatását.

Az Air. és az Ákr. kérelem definíciójával összefüggő rendelkezéseit összevetve megállapítható, hogy az előírások között alapvető különbség az eljárás alanyainak a kivételével – adó(hatóság), ügyfél/adózó – nincs.

A kérelem tartalma tekintetében az Ákr. kifejezetten rögzíti, ha jogszabály további követelményt nem állapít meg, a kérelem tartalmazza az ügyfél és képviselője azonosításához szükséges adatokat és elérhetőségét, valamint hangsúlyozza, nem kérhető az ügyféltől szakhatósági állásfoglalás vagy előzetes szakhatósági állásfoglalás csatolása. Az adóigazgatás céljával magyarázható az a kizárólag az Air-ban megjelenő eltérés – amely már az Art-ben is megtalálható volt –, mely szerint az adózó – jogszabály eltérő rendelkezése hiányában – nem kérheti az adóhatóságtól, hogy a nyilvános vagy jogszabállyal rendszeresített közhiteles nyilvántartáson túlmenő adatszolgáltatás érdekében más szervet megkeressen.

³²¹ Például az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 43. és 44. cím (a próbavásárlásra vonatkozó különös szabályok; a fel nem fedett próbavásárlásra vonatkozó különös szabályok)

³²² Air. 96. § [Az ellenőrzés megindítása], azzal, hogy az előzetes értesítés nem kötelező mozzanata az ellenőrzési eljárásnak.

A közigazgatás szervezeti struktúrájával és az állami adó- és vámhatóság speciális jogállásával indokolható, hogy a kérelem az Ákr. hatálya alá tartozó ügyekben terjeszthető elő az illetékes hatóságon túlmenően a kormányablaknál, ha azt törvény vagy kormányrendelet nem zárja ki.

A kérelem tartalom szerinti elbírálásának a követelménye mind az Ákr-ben, mind az Air-ban rögzítésre kerül, míg az eljárási illeték megfizetésének elmulasztása „csak” az Air. szerint nem akadály³²³ a kérelem elbírálásának³²⁴, ezzel is garantálva, hogy az adóügyeket „minden körülmények között tisztázni kell”, hiszen azok húsbavágók is lehetnek.

A hatósági eljárások típusát tekintve az Ákr. és az Air. közötti lényegi különbség, hogy az Ákr. – az ügyek gyors és tömeges intézhetősége érdekében – a közigazgatási hatósági eljárás három fajtáját különbözteti meg: az automatikus döntéshozatali, a sommás és a teljes eljárást. Számos olyan hatósági ügy van ugyanis, amely bizonyítást nem vagy alig igényel, továbbá ellenérdekű ügyfelek nincsenek.

Az Air. hatálya alatt lefolytatandó eljárások többségére az előző megállapítás általában nem igaz, így vélhetően ezért zárta ki már az új Art. is a fenti jogintézmények alkalmazhatóságát. Az adóigazgatási eljárások során számos esetben találkozunk bonyolult, kiterjedt bizonyítási eljárást igénylő tényállásokkal – különösen, ha az adóellenőrzésekre³²⁵ gondolunk –, amelyek a költségvetési érdekek messzemenő figyelembevételének szem előtt tartása okán sem egyszerűsíthetők le.

Itt indokolt megjegyezni, hogy az Air. az adóigazgatási eljárás, mint „szűk értelemben vett hatósági” eljárás általános szabályai mellett az ellenőrzéseket érintően tartalmaz részletes, a hatósági eljáráshoz képest speciális rendelkezéseket. Ezzel kapcsolatban a kommentár a következőket emeli ki: *„Az adóhatóság adóztatási tevékenységének egyik legfontosabb része az ellenőrzés. A közigazgatási szervek - így az adóhatóság is - közhatalmi jogosítványok birtokában a magánszemélyeknél, jogi személyeknél, illetve jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeteknél jogszabályban körülhatárolt esetekben és módon jogosultak a jogszabályok betartásának, illetve az egyedi határozatok végrehajtásának ellenőrzésére.*

(...)

³²³ Álláspontom szerint ezek a szabályok viszont lerontják, illetve megkérdőjelezzik a túlzott részletezettséggel kidolgozott eljárási illetékekkel kapcsolatos rendelkezéseket. Vö. Az adóhatóság az eljárási illetékek megfizetésének és a megfizetés ellenőrzésének részletes szabályairól szóló 44/2004. (XII. 20.) PM rendelet 5.§.

³²⁴ Air. 46.§ (2) Az eljárási illeték megfizetésének elmulasztása a kérelem elbírálásának nem akadály.

³²⁵ Air. 89-90. §

Az ellenőrzés célja az adózással kapcsolatos jogszabályok megtartásának vizsgálata. Az ellenőrzés valamennyi, az adóhatóság hatáskörébe tartozó adózóra kiterjed, viszont nem terjed ki az adózó valamennyi kötelezettségére, csak az adókötelezettségekkel összefüggő kérdésekre. Az adóhatóság nem vizsgálhatja az adózó által végzett munka gazdaságosságát, célszerűségét, mert ez nem tartozik a hatáskörébe.³²⁶

Az eljárás folyamatát tekintve megállapítható, hogy a jogalkotó az adóigazgatási ügyekben az ügymenet gyorsítása érdekében a kevésbé bonyolult ügyekben pl. adóhatósági igazolások kiállítása (amelyek egyben tömegesen is előfordulnak) az általánosnál (30 nap) rövidebb, „szigorúbb” ügyintézési határidőt (6 nap) szab³²⁷, kizárja az Ákr. által továbbra is hatályban tartott eljárás felfüggesztésének a lehetőségét (bár ez utóbbi jogintézmény lényegében az ügyintézési határidő hosszabbítása keretében „tovább él”), nem teszi továbbá lehetővé az Ákr. által bevezetett szünetelés alkalmazhatóságát. A szünetelés vonatkozásában annak megjegyzése szükséges, mely egyebek mellett az Air-ból való „kimaradást” is alátámaszthatja, hogy „előképének” a Ket. által szabályozott azon felfüggesztési ok tekinthető, melyet indokolt esetben, egy alkalommal, az egyéb jogszabályi feltételek teljesülése esetén az ügyfél is kérhetett.

Az Ákr. tehát megtartotta ugyan az eljárás felfüggesztésének a jogintézményét³²⁸, ugyanakkor elvetette az ügyintézési határidő meghosszabbításának a lehetőségét, mely utóbbira viszont az Air. szerint van mód.³²⁹

Az előző eltérésekkel magyarázható, hogy teljesen más körülmények „nyugtatják” az ügyintézési határidőt az Ákr-ban és az Air-ban. A hiánypótlás – mely a korábbiakban klasszikusan „kieső időnek” számított – például az Air. hatálya alatt lefolytatott eljárások ügyintézési határidejének a „folyását megakasztja”, míg az Ákr. hatálya alá tartozó eljárásokét nem. Amennyiben a hiánypótlás szabályait áttekintjük, megállapítható, hogy az kizárólag kérelemre indult eljárásokban, akkor bocsátható ki, ha a kérelem a jogszabályban foglalt követelményeknek nem felel meg, vagy az Air. hatálya alatt akkor is, ha megfelel ugyan, de a tényállás tisztázása során felmerült új adatra tekintettel az szükséges. Jellemzően egy ízben adható ki, ugyanis az Air. az Ákr-rel ellentétben a tényállás változatlanságát is megköveteli,

³²⁶ KOVÁCS Ferenc: *Kommentár az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvényhez*. Wolters Kluwer. Online formátum. 86. §

³²⁷ Az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 1.§ (4) bekezdése.

³²⁸ Ákr. 48.§.

³²⁹ Air. 50.§ (2) bekezdése.

amelyből az következik, hogy a tényállás változása esetén az egyéb jogszabályi feltételek teljesülése esetén nincs akadálya a többszöri alkalmazhatóságának.

A kérelem kötelező visszautasítására okot adó körülményeket összevetve megállapítható, hogy az Ákr. az Air-ral ellentétben – szakítva a korábbi szabályozási koncepcióval – a visszautasítás átfogó esetköreit szabályozza, azok két fő típusát határozza meg, míg az Air. továbbra is azok tételes felsorolását tartalmazza.

Az Ákr. 46. § (1) bekezdésének a) pontja egy generális szabály, az „magába olvasztja” az Air. [48. § a)-d), f)] visszautasításra okot adó 5 körülményét, amelyek lényegében érdemi eljárési akadállynak tekinthetők. A másik fő típus (annak esetkörét tételesen meghatározva) az „elbírált ügy” eljárési akadálya, amelyet mind az Ákr., mind az Air. tartalmaz, bár némiképp eltérő megfogalmazásban. Az Ákr. akkor zárja ki az ugyanazon jog érvényesítésére irányuló kérelem érdemi eldöntését, ha azt a bíróság vagy a hatóság érdemben már elbírált, és a kérelem tartalma, valamint az irányadó jogi szabályozás nem változott, míg az Air. abban az esetben, ha azt az adóhatóság már elbírált érdemben, és változatlan a tényállás és a jogi szabályozás.

Az Ákr. az Air-ral ellentétben a visszautasítás mérlegelésen alapuló esetkörét – amely hasonló ahhoz, amikor a polgári perrendtartásról szóló törvény szerint a keresetlevél jogi hatályai fennmaradnak – is ismeri, amikor akképpen rendelkezik, hogy a hatóság a kérelmet visszautasíthatja, ha azt nem az előírt formában terjesztették elő. Ha a kérelmező a kérelmét öt napon belül – ebben az esetben a határidő és a határnap megtartottnak tekintendő – az előírt formában ismételten előterjeszti, a hatóság az eljárást teljes eljárásban folytatja le, azzal, hogy a kérelmet az eredeti benyújtáskor előterjesztettnek kell tekinteni, de az ügyintézési határidőt az ismételt benyújtást követő naptól kell számítani.

Az előzőekben részletezett különbségek a két eljárési jogi jogszabály eltérő rendeltetéséből, a kérelemre és hivatalból induló eljárások eltérő dominanciájából adódnak. Nem szabad elfelejtkeznünk természetesen arról a körülményről sem, hogy az Ákr. – a jogalkotói cél szerint – egy generális, a meghatározott kivételtől eltekintve a közigazgatás valamennyi ágára vonatkozó, míg az Air. speciális, a közigazgatás egy „szeletét” szabályozó eljárési jogi jogszabály.

202. 3. Az adóigazgatási eljárások során hozott döntések meghozatalára előírt ügyintézési határidő

Mint tudjuk, a határidők átszövik az eljárások egészét, így kiemelt szerepet kapnak. A közigazgatási jogviszonyban részt vevő felek számára a határidők zsinórmértékül szolgálnak, egyfajta biztonságérzetet nyújtanak, illetve szolgálják a jogbiztonság követelményét. Az ügyfélnek/adózónak és a hatóságnak egyaránt jogos elvárása, hogy az ügyről határidőben érdemi döntés, határozat/végzés szülessen, a határidő túllépésére ne kerüljön sor. Maga az Alaptörvény is kiemelt helyen kezeli a határidőket, ahogy azt az Európai Unió Alapjogi Chartája is egyezően szabályozza, a 41. cikkében.

A jogbiztonság követelménye miatt tehát a közigazgatási eljárás nem nélkülözheti a kötelező ügyintézési határidőket.³³⁰ A hatóságot terhelő határidők ezért garanciális jelentőségűek: konkrét megtestesítői az észszerű időn belüli ügyintézés követelményének, az ügyfél/adózó védelmét szolgálják, és korlátozzák a hatóságot abban, hogy indokolatlanul sokáig folytassa az eljárást. A jogbiztonság szempontjából nélkülözhetetlen, hogy a jogalkalmazói magatartás előre kiszámítható legyen, hiszen amennyiben nem lenne jogszabályban meghatározott határidő a hatósági döntés meghozatalára, az kiszámíthatatlanná tenné az eljárást³³¹, az ügyfél számára bizonytalan helyzetet teremtené. Az ügyek gyors vitele a jogbiztonság, ezáltal a jogállamiság elengedhetetlen követelménye.

A címben az ügyintézési határidők közül, azért esett a döntéshozatal határidejének vizsgálatára a választás, mert a döntéshozatallal zárul maga az eljárás, „ez teszi a pontot a mondat végére”. A döntésekben mindig valamilyen jog megállapítása és/vagy kötelezettség

³³⁰ „Az Alkotmánybíróság az ügyintézési határidő fontossága kapcsán kiemelte, hogy „az elsőfokú eljárás az eljárás megindításától az elsőfokú döntés közléséig tart, így az ügyfélnek az elsőfokú döntés közléséig van lehetősége nyilatkozatot tenni, iratokba betekinteni, szemlén részt venni, észrevételt tenni, azaz ügyféli jogait gyakorolni”. A Kúria a Kfv. III. 37.162/2015. számú ítéletében az ügyintézési határidő és a tisztességes eljáráshoz való jog kapcsolatát vizsgálva megállapította, hogy „a tisztességes ügyintézéshez és a jogszabályokban meghatározott határidőben hozott döntéshez való jogot sértheti, ha a hatóság a határozat hozatalára megállapított határidőt túllépi, és ezzel az ügyfél részére a jogszerű magatartás fennálltnak vagy vele szemben szankció alkalmazása törvényi akadályának bizonyítását elnehezíti vagy lehetetlenné teszi. Mindezek alapján a tisztességes ügyintézéshez való jog és ezen belül jogszabályokban meghatározott határidőben hozott döntéshez való jog értelmezése során a Kúria az alapelv sérelmét akkor tartotta megállapíthatónak, ha az összekapcsolódik egy további eljárási szabályszegéssel, és ezen keresztül kihat az ügy érdemére. [...] A Ket. 33. §-a szerinti ügyintézési határidő túllépése nem eredményezi azt, hogy a hatóság fellépési joga elenyészne. Ez a jogkövetkezmény csak elévülési határidő esetében merülhetne fel [...] a Ket. 33. §-a szerinti ügyintézési határidő volt irányadó, amelynek túllépése – a jogbiztonság elsődlegességére tekintettel – nem jogvesztő a hatóságra nézve [72/1995. (XII. 15.) AB határozat].” BOROS Anita – PATYI András (szerk.): *A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája*. Dialóg Campus, Budapest, 2019. 166.

³³¹ Az eljárás indokolatlan elhúzódása a tisztességes ügyintézéshez való jog követelményének megsértését jelenti.

előírása történik, ezáltal kiemelt jelentőségű az ügyfél/adózó szempontjából. Különösen fontos szerepe van a határidők betartásának az adó- és vámigazgatási eljárásokban, ahol a döntésekhez kapcsolódó kötelezettségeknek, illetve jogosultságoknak az esetek többségében pénzügyi vonzata van. A jelen részben ezért a vámigazgatási ügyekben irányadó ügyintézési határidőkre is pillantást vetek.

A közigazgatási szervek, így az adó- és vámhatóság megítélését is nagyban befolyásolja a hatósági tevékenység jogszerűsége és minősége, melynek keretében fontos szempont a hatósági döntések színvonala mellett a jogszabályok által előírt határidők betartása. Bátran kimondhatjuk tehát, hogy az ügyintézési határidő előírásának elsődleges és általános célja a közigazgatás hatékonyságának és hitelességének biztosítása és megőrzése.

Az új adójogi szabályozásban, 2018. január 01-je után egy, a korábbiakhoz képest hangsúlyosabb elem is megjelent, amelyet a szolgáltató, ügyfélcentrikus jelleggel jellemezhetünk. Ebből kifolyólag az állami adó- és vámhatóság szolgáltató jellege erősítésének a hatósági eljárások tekintetében is érvényesülnie kellett. Erre vezethető vissza az az alapelvárás, hogy az állami adó- és vámhatóság az adózók ügyeit a lehető leggyorsabban, de legalábbis határidőben elintézzze, döntéseit határidőben adja ki. Így kijelenthetjük, hogy a határidők betartásának a szolgáltató jellegű adó- és vámigazgatásban központi szerep jut.

Az adóigazgatási szabályokban azonban 2018. január 01-jét követően nemcsak a szolgáltató jelleg tekintetében, hanem más vonatkozásban is – néhol kisebb, néhol nagyobb – változások következtek be. Jelen részben igyekszem a 2018. év előtti és utáni, a döntések meghozatalára irányadó ügyintézési határidőre vonatkozó adójogszabályok összehasonlító elemzésével bemutatni azokat a rendelkezéseket, illetve esetleges változásokat, amelyeket a tárgyalt téma vonatkozásában fontosnak tekinthetünk.

22. 4. A határidőkről és az adóigazgatásban való szabályozásukról

Sokszor kapjuk meg azt a kérdést, illetve kérdéseket határidőkkel, határnapokkal kapcsolatosan, hogy „...akkor ez a határidő mikor jár le?”; „mennyi időm van teljesíteni a végzésben foglaltakat?”; „ha szombatra esik, az mit jelent?”, és így tovább. Bármennyire is banálisnak tűnhet, a határidők kérdése a jogban egyáltalán nem az, sőt, az egyik legfontosabb

kérdéskörök egyike, hiszen egy-egy határidő, határnap elmulasztása súlyos jogkövetkezményekkel járhat.

A kívánt joghatás kiváltására alkalmas cselekményekre, így például hiánypótlásra, keresetbenyújtásra stb. általában a jogszabályok határoznak meg határidőket, és ezek csak ezeken belül, ezekhez igazodva végezhetőek el joghatályosan. Ilyen előírások az anyagi és az eljárásjog területén egyaránt megtalálhatóak. A határidők a fenti felosztás szerint tehát lehetnek anyagi jogi és eljárási jogi jellegűek. Az anyagi jogi határidők legfontosabb ismérve, hogy azok mindig valamely anyagi joghoz, jogviszonyhoz kötődnek, ezért azok az anyagi jog szabályain alapulnak.³³² Az anyagi joginak minősülő határidő elmulasztása jogvesztő vagy elévülési jellegű lehet. A jogvesztés súlyos következménye csak a jogszabály kifejezett rendelkezése alapján állhat be, azaz ha a jogszabály nem tartalmaz ilyen rendelkezést a határidő-számítás vonatkozásában, akkor hibátlan kodifikáció esetén a határidő elmulasztása nem jogvesztő, a mulasztás kimenthető.³³³

Az eljárásjogi határidők pedig azok, amelyek egy bíróság vagy más hatóság előtti eljárásban kijelölik azt az időtartamot, amely alatt egy eljárási cselekményt (pl. beadvány előterjesztése, bizonyítási cselekmény) el lehet végezni.³³⁴

Az eljárásjogi határidő az egyes eljárási cselekmények teljesítésére nyitva álló időtartam.³³⁵ Ezen belül szűkebb, de annál fontosabb terminológiát képvisel az ügyintézési határidő. Erre pedig az alábbi meghatározást adhatjuk: az az időtartam, amelyen belül az ügyet el kell intézni, azaz a hatóságnak az eljárást lezáró döntését meg kell hoznia.

A határidők többfélék és többirányúak lehetnek. Gondoljunk csak arra, hogy léteznek azonnal elintézendő rutinügyek és vannak olyanok, amelyek elbírálása több időt vesz igénybe. A sokféle közigazgatási eljárás az egyes ügytípusok elintézési határidejének – az adott közigazgatási ügy tárgyához, bonyolultságához igazodó – eltérő mértékű szabályozását

³³² KÁRÁSZ Marcell: Anyagi vagy eljárásjogi? Gondolatok a hatósági eljárásokhoz kapcsolódó határidők jogi természetéről. *Közjogi Szemle*, 2023/1., 37-44.

³³³ RÁKOSI Ferenc: A határidő-számításról a Kúria jogegységi döntése kapcsán. 2015. Online: https://perfekt.blog.hu/2015/04/28/a_hatarido-szamitasrol_a_kuria_jogegysegi_dontese_kapcsan (2020.06.06.).

³³⁴ KÁRÁSZ 2023. 37-44.

³³⁵ Az eljárás időtartamának jogszabályban történő meghatározása azonban nem jelentheti azt, hogy a hatóságnak ezt az időtartamot teljes egészében fel is kell használnia. Az ügyfél/adózó és az eljáró hatóság szempontjából is egyaránt fontos, és a tisztességes ügyintézés elvének, a hatékonyság, gyorsaság követelményének is az felel meg, hogy az ügyek elbírálása, lezárása a lehetőséghez képest a lehető legrövidebb idő alatt, de mindenképpen az ügyintézési határidőn belül megtörténjen.

igényelte, illetve eredményezte.³³⁶ Ez pedig sokszor bonyolulttá, széttöredezetté, szélőséges esetben átláthatatlanná tette a jogi környezetet. Épp ezért nehéz – véleményem szerint nem is lehet – olyan általános érvényű, generális szabályt alkotni, amely átfogóan rendezhetné a kérdéskört.

A határidőknél a többirányú jelző használata pedig azért indokolt, mert az adó- és vámhatóságot nemcsak az ügyféllel szemben, hanem az eljárás egyéb résztvevőivel, a felettes, illetve másodfokú szervvel³³⁷, a társhatóságokkal, valamint a bíróságokkal szemben is kötik határidők. Véleményem szerint a legfontosabb ezek közül az ügyfél irányába érvényesülő ügyintézési határidő, mivel ennek megsértéséhez fűződnek a legfaj súlyosabb jogkövetkezmények, továbbá azért, mert az ügy elintézése eljárási cselekmények sorából tevődik össze – melyek esetében is különböző határidők érvényesülhetnek –, amelyeket az ügyintézési határidő foglal keretbe.

A közigazgatás egészére – és így a közigazgatási ügyintézési határidőre is – a Ket. vonatkozott, amely korábban az adó- és vámhatósági eljárások háttérjogszabályát is képezte³³⁸, 2018. január 1-jével hatályát veszítette. 2018. január 01-je előtt a Ket. alkalmazását az Art. egyes rendelkezései részben kizárták, míg egyes rendelkezései attól eltérően rendelkeztek. Az Art. 5. § (1) bekezdése minősült az „átjárónak”, miszerint ha e törvény vagy adót, adófizetési kötelezettséget, költségvetési támogatást megállapító törvény másként nem rendelkezik, az adóügyekben – a (2) bekezdésben³³⁹ meghatározott kivételekkel – a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló törvény rendelkezéseit kell alkalmazni. Megállapítható, hogy az Art. vagy a megjelölt körbe tartozó törvény Ket.-től eltérő speciális rendelkezése esetén a speciális szabály (*lex specialis derogat legi generali*), eltérő rendelkezés hiányában viszont a Ket. általános szabályai érvényesültek.

³³⁶ Az érdemi közigazgatási határozat meghozatalára az egyes eljárási és anyagi jogszabályok különféle határidőket írnak elő.

³³⁷ NAV Központi Irányítása és a NAV Fellebbviteli Igazgatóság.

³³⁸ A közigazgatási hatósági eljárás, azon belül az adóigazgatási eljárás során érvényesülő határidőkre vonatkozó szabályokat – a 2017. december 31-éig hatályos – Ket.-ben, de az Art.-ban is, illetve egyéb különös jogszabályokban, továbbá közösségi jogszabályban is meg lehetett találni. Ezen túlmenően a határidők egy részét, a jogszabályi keretek között maga a hatóság állapíthatta, állapíthatja meg saját szabályzataiban (egyes ügytípusokra készített külső és belső irányító eszközök – ld. pl. a közjogi szervezetszabályozó eszközként kiadásra kerülő utasításról szóló 1/2019. (XI. 25.) NAV utasítás).

A közigazgatási szervek, így köztük az adó- és vámhatóság közigazgatási hatósági eljárásainak ügyintézési határidejére vonatkozó általános, garanciális, alapvető és technikai szabályokat a Ket. tartalmazta. Az ügyintézési határidővel kapcsolatos rendelkezéseket összesítő 33-33/B. §-ában, valamint a határidő számításával kapcsolatos szabályokat meghatározó 65. §-ában kerültek szabályozásra az olyan alapvető kérdések, mint az ügyintézési határidő kezdetének és végének időpontja, az ügyintézési határidőbe be nem számító időtartamok, az ügyintézési határidő túllépésének jogkövetkezményei, továbbá a határidő számításának gyakorlati/technikai kérdései.

³³⁹ Art. 5.§ (2) bekezdése.

A Ket. helyét – 2018. január 01-jétől – az Ákr. vette át, amelynek hatálya azonban az adó-, valamint vámigazgatási eljárásra nem terjed ki.³⁴⁰ Emiatt a jogalkotónak gondoskodnia kellett olyan eljárásjogi jogszabály(ok)ról, amely(ek) megfelelő módon szabályozza(k) az adó- és vámigazgatási eljárásokat, illetve képezi(k) azok alapját. Ezek a jogszabályok az Air., valamint ikertestvére az új Art.

Összefoglalva a fentieket az adóigazgatási eljárásokban – ideértve a jövedéki ügyeket is – a Ket. csupán háttérjogszabálynak volt tekinthető, ezekben az eljárásokban – jövedéki ügyekben a jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény (a továbbiakban: új Jöt.) mellett – elsődlegesen az Art. rendelkezéseit kellett alkalmazni. Kitekintést téve a szintén NAV által lefolytatott vámigazgatási ügyekre is, azokban a közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény (a továbbiakban: régi Vtv.)³⁴¹, míg 2016. május 1-jétől már az Unió Vámkodekx létrehozásáról szóló, 2013. október 9-i 952/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet (a továbbiakban: Vámkodekx), mint közvetlenül érvényesülő közösségi norma, illetve az uniós vámjog végrehajtásáról szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: új Vtv.), mint nemzeti jogszabály volt alkalmazandó. Az ezekben nem rendezett eljárásjogi kérdésekben pedig háttérjogszabályként szintén a Ket. szabályai voltak az irányadók.

A klasszikus adóigazgatási eljárásokban jelenleg az Air. és az új Art., míg a vámigazgatási eljárásokban az új Vtv. tekinthető eljárási kódexnek, természetesen a Vámkodekx mellett. A jövedéki ügyekben az új Jöt. háttérjogszabályaként³⁴² szintén az Air. és az új Art. jelenik meg. Az említettek miatt az Ákr. szerepe (2018. évtől kezdve) az állami adó- és vámhatóság tekintetében már csak marginális, csupán egyes rendészeti jellegű ügyekben kell irányadó háttérjogszabálynak tekinteni (pl. fémkereskedelmi ügyek³⁴³).

22. 5. Az ügyintézési határidőre vonatkozó szabályok formálódása

A már hivatkozott Alaptörvényben foglalt rendelkezés tartalmát elemezve megállapítható, hogy a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog összetett, több részelemből áll. Ezen részelemek hangsúlyos egyike a hatósági ügyintézés észszerű időtartamának a követelménye.

³⁴⁰ Ákr. 8. § bekezdés c) pontja.

³⁴¹ A 2016. május 1-je előtt indult ügyekben.

³⁴² Új Jöt. 2.§.

³⁴³ Lásd még a fémkereskedelemtől szóló 2013. évi CXL. törvény egyes rendelkezéseit.

A korrekt ügyintézással szemben támasztható alapvető elvárás tehát, hogy a közigazgatási hatósági eljárásban észszerű határidőn belül kell döntést hozni, amivel hatékony is lesz egyúttal. A hatékonyság azonban nem azonosítható kizárólag a gyorsasággal, ebből levezethető, hogy az eljárás időintervallumát meghatározó határidők csökkentése önmagában még kevés, illetve csak kellő óvatossággal szabad abba „belenyúlni”.

A közigazgatási hatóságok vonatkozásában érvényesülő, a tisztességes és az észszerű határidőn belüli ügyintézés alkotmányos követelménye – az adó- és vámhatósági eljárásokban is irányadóan – a Ket. alapelvei között is megjelent. Egyrészt alapvető ügyféli jogként³⁴⁴, másrészt a gyorsaság elvében megnyilvánuló hatósági kötelezettségként³⁴⁵.

A NAV esetében, 2018. január 1-jétől az Air. 2. §-a a szakszerű és hatékony eljárás elveként leszögezi, hogy az adóhatóság a szakszerűség, a hatékonyság és a költségtakarékosság érdekében úgy szervezi meg a tevékenységét, hogy – a tényállás tisztázására vonatkozó követelmények sérelme nélkül – az eljárás a lehető leggyorsabban lezárható legyen, és az adózónak, az eljárás egyéb résztvevőjének és az adóhatóságnak a legkevesebb költséget okozza.

Szintén a NAV-nál folyó vám eljárások vonatkozásában, az új Vtv. 4. §-a a jogszerűség elve keretein belül hangsúlyozza, hogy a vámhatóság a hatásköre gyakorlása során a vámjogszabályokban meghatározott határidőn belül, észszerű időben jár el, továbbá, hogy a vámhatóság a szakszerűség és a hatékonyság érdekében úgy szervezi meg a tevékenységét, hogy az az eljárás valamennyi résztvevőjének a legkevesebb költséget okozza, és a vámigazgatási eljárás a lehető leggyorsabban lezárható legyen.

Az ügyintézési határidő fontosságát a jogbiztonság szempontjából is fontos kiemelni. Az Alkotmánybíróság első határozatainak egyikében [9/1992. (I. 30.) AB határozat³⁴⁶] kimondta, hogy a jogállam nélkülözhetetlen eleme a jogbiztonság. A jogbiztonság az állam – s elsősorban a jogalkotó – kötelességévé teszi annak biztosítását, hogy a jog egésze, egyes részterületei és az egyes jogszabályok is világosak, egyértelműek, működésüket tekintve

³⁴⁴ A Ket. 4. § (1) bekezdése szerint az ügyfeleket megillette a tisztességes ügyintézéshez, a jogszabályokban meghatározott határidőben hozott döntéshez való jog.

³⁴⁵ A Ket. 7. §-a alapján a közigazgatási hatóság a költségtakarékosság és a hatékonyság érdekében úgy szervezi meg a tevékenységét, hogy az eljárás a lehető leggyorsabban lezárható legyen.

³⁴⁶ 9/1992. (I. 30.) AB határozat, ABH Lásd még LENKOVICS Barnabás: Adalékok a jogbiztonsághoz. *Alkotmánybírósági Szemle*, 2015/1. 77-81. vagy CZINE Ágnes: A jogállamiság, a jogbiztonság és az enyhébb elbírálás összefüggései. *Magyar Jog*, 2017/5., 266-270.

kiszámíthatóak és előreláthatóak legyenek a norma címzettjei számára. A jogbiztonság tartalmazza tehát a hatóságok vagy jogintézmények működésének kiszámíthatóságát. Így az eljárási határidők betartását a jogbiztonság fontos része.³⁴⁷

Az Alkotmánybíróság az 5/2017. (III. 10.) AB határozatában is kimondta, hogy a „[15] ... *hatósági eljárás méltányosságának, illetve tisztességességének alapvető feltétele, hogy a közigazgatási hatóságok a rájuk irányadó jogszabályi határidőket betartsák*”.³⁴⁸

A határidők előírása a hatóságnak is érdeke, hiszen az ez irányú szabályok szem előtt tartásával tudja a munkáját optimalizálni, azt akár előre megtervezni, az egyes eljárási mozzanatokat ütemezni, tehát munkaszervezési szempontból is nélkülözhetetlen az eljárások keretek közé szorítása.

Egy másik fontos szempontról sem felejtkezhetünk el. Az eljárások az államnak pénzbe kerülnek, ezért az államnak sem érdeke az ügyek indokolatlan elhúzódása, a költségek hatványozása.

Az ügyintézési határidő általános szabályait 2017. december 31-éig a közigazgatási hatósági eljárásokat tekintve a Ket. tartalmazta. A Ket. 2005. november 1. napján történt hatályba lépése után az ügyintézési határidő mértéke vonatkozásában több változás következett be.

Először 30 nap volt az általános ügyintézési határidő, amely 2009. október 1-jétől alapvetően módosult. Azon túl, hogy a jogszabály áttért a munkanapban való határidő számításra – az ügyintézési határidő 30 napról 22 munkanapra módosult –, lényegi újításnak számított, hogy ezen időtartam alatt nem csupán a döntést kellett meghozni, hanem a közléséről is intézkedni volt szükséges. Nem volt elegendő tehát az, hogy a kiadmányozás megtörténjen, ezt követően haladéktalanul közölni kellett a döntést az ügyféllel. A Ket. ugyanakkor csak akkor tekintette közöltnek a döntést, ha az ügyfél azt kézhez kapta, vagy egyébként beállt a kézbesítési vélelem. A közlés idejét indokolatlan és a különböző közlési formákra tekintettel méltánytalan lett volna az ügyintézési határidő részévé tenni, sőt a törvény kifejezetten az ügyintézési határidőbe nem számító időtartamok közé emelte a postázás és a hirdetményi közlés idejét, illetve a kézbesítési meghatalmazott és a kézbesítési ügygondnok útján történő közlést. A törvény végül azt a megfogalmazást választotta – álláspontom szerint helyesen –, hogy a hatóságnak az ügyintézési határidőn belül intézkednie kell a döntés közlése iránt.

³⁴⁷ LETENYEI Róbert: Ügyintézési határidő és az állampolgár. *Új Magyar Közigazgatás*, 2015, 4(9), 60-64. 64.

³⁴⁸ 5/2017. (III. 10.) AB határozat, Indokolás [177].

A Ket. 2011. január 1-jétől visszatért az eljárási határidők naptári napokban történő számítására, ezzel az általános ügyintézési határidő mértéke ismét 30 nap lett. 2014. január 1-jétől pedig – összhangban a Magyar Zoltán Közigazgatás-fejlesztési Programmal³⁴⁹ – az általános ügyintézési határidő 30 napról 21 napra csökkent, amely komoly kihívás elé állította a hatóságokat.

Innentől kezdve a Ket. 33. §-a a hatóságokra vonatkozóan háromféle irányadó határidőről rendelkezett. A Ket. 33. § (1) bekezdése szerint a határozatot, az eljárást megszüntető végzést, valamint a másodfokú döntést hozó hatóságnak az elsőfokú döntést megsemmisítő és új eljárásra utasító végzését az (5) bekezdésben³⁵⁰ meghatározott időponttól számított huszonegy napon belül kellett meghozni és gondoskodni a döntés közléséről. Ennél rövidebb határidőt bármely jogszabály, hosszabbat pedig törvény állapíthatott meg. Ha e törvény valamely eljárási cselekmény teljesítésének vagy végzés meghozatalának határidejéről nem rendelkezett, a hatóság haladéktalanul, de legkésőbb nyolc napon belül volt köteles gondoskodni arról, hogy az eljárási cselekményt teljesítse vagy a végzést meghozza.

A Ket. 33. § (1) bekezdése így nemcsak az általános ügyintézési határidőt, hanem az egyes eljárási cselekmények elintézésére nyitva álló általános, ügynevezett belső vagy másodlagos ügyintézési határidőt is megállapította.³⁵¹ A Ket. az általános ügyintézési határidő meghatározása mellett tehát lehetőséget adott az attól való eltérésre. Ez mindenképp rugalmas megoldásnak számított, hiszen elősegítette az egyes eljárásfajták sajátosságainak érvényre juttatását is.

A Ket. szabályozásától való eltérés lehetőségét „kihasználva” egyes – Ket.-hez képest speciális – ágazati jogszabályok meghatározhatták az ügyintézési határidőre vonatkozó különös eljárási szabályokat. Ez biztosította azt, hogy a különböző típusú közigazgatási hatósági ügyek határideje megfelelő módon legyen szabályozva, figyelemmel az adott közigazgatási hatósági szerv „jellegzetességeire” is. Erre volt példa a korábbi adóigazgatási

³⁴⁹ Magyar Zoltán Közigazgatás-fejlesztési program. Online: https://infoter.hu/attachment/0011/10551_magyary_program.pdf (2020.05.16.)

³⁵⁰ Ket. 33.§ (5) Az ügyintézési határidő a kérelemnek az eljárásra hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatósághoz történő megérkezését követő napon, hivatalbóli eljárás esetén az első eljárási cselekmény elvégzésének napján kezdődik. Ezt a szabályt kell alkalmazni azokban az esetekben is, amikor a magyar hatóság eljárásának megindításához szükséges kérelmet nem magyar hatóságnál lehet benyújtani.

³⁵¹ Ket. Kommentár – a Ket. 33. § (1)-(6) bekezdéséhez fűzött magyarázat 3.c) pontja.

szabályozás is, miszerint a Ket. határidőkre vonatkozó általános érvényű szabályait az adó-és vámhatósági eljárások során felülírták, azt megelőzték az egyes speciális eljárási szabályok.

A 2018. január 1-jén hatályba lépett Ákr. – az indokolása értelmében, „innovatív” módon, álláspontom szerint helyesen – szakított az általános ügyintézési határidő jogintézményének szabályozásával. Az általános ügyintézési határidő a széles kivételi kör miatt soha nem minősült ténylegesen általánosnak (erre a problematikára már korábban utaltam), emellett az ügyintézési határidőbe be nem számító időtartamok Ket-ben is megjelenő széles köre okán alkalmatlan volt arra, hogy az ügyfél vagy a hatóság az eljárás várható időtartamára vonatkozóan bármilyen „valós” következtetést levonhasson. A gyakorlati tapasztalatok szerint ez olyan mértékű kiszámíthatatlanságot okozott a hatósági jogalkalmazás során, amely az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében deklarált jogállamiság elvéből³⁵² fakadó jogbiztonság követelményével összeegyeztethetlenné vált.

A fenti törvény (Ákr.) alapján az ügyintézési határidők rendszere az alábbiak szerint épül fel:

- automatikus döntéshozatali eljárásban 24 óra,
- sommás eljárásban nyolc nap,
- teljes eljárásban hatvan nap³⁵³,
- általános határidőként nyolc napot határoz meg a törvény, ha valamely eljárási cselekmény teljesítésének vagy végzés meghozatalának határidejéről törvény vagy kormányrendelet külön nem rendelkezik.³⁵⁴

Itt kell megjegyezni – ezzel erősítendő egyben a jelenlegi külön szabályozás helyességét –, hogy az adóigazgatás újra kodifikálása keretében a Ket. ismerte szabályozási duplikáció megszűnt. Az Air.-ba (amely egyidejűleg, 2018. január 01-jével lépett hatályba az Ákr.-rel), mint az adóigazgatás általános eljárásjogi kódexének szabályai közé kerültek 2018. január 01-jétől „beemelésre” az ügyintézési határidővel, a határidő hosszabbítással, a határidő túllépésével és a határidő számításával kapcsolatos alapvető szabályok³⁵⁵. Vámigazgatási ügyekben pedig a közösségi jogi normák mellett az új Vtv. ad eligazítást az ügyintézési határidők tekintetében.

³⁵² Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.) B) cikk (1) Magyarország független, demokratikus jogállam.

³⁵³ Ákr. 50.§ (2) bekezdés.

³⁵⁴ Ákr. 50.§ (6) bekezdés.

³⁵⁵ Ügyintézési határidő és a határidő számítása - Air. 50-52. §.

Az ügyintézési határidő alakulását alapvetően három tényező határozza meg, úgy mint a határidő kezdő napja, a határidő utolsó napja és a rendelkezésre álló napok száma. Ezek, illetve a hozzájuk kapcsolódó számítási szabályok³⁵⁶ azok az alapvető jellemzők, melyek használatával pontosan meghatározható az ügyintézési határidő.

A határidő számításnál lényeges kérdés továbbá, hogy melyek azok az időtartamok, amelyeket nem kell beszámítani határidőbe.³⁵⁷ Van arra is lehetőség – amennyiben arra a vonatkozó jogszabály lehetőséget enged –, hogy a hatóság döntése alapján változzon, kitolódjon a határidő (határidő-hosszabbítás)³⁵⁸.

A vizsgálat során több, a döntésekre irányadó ügyintézési határidővel találkozhatunk, ugyanis az állami adó- és vámhatóságnál az adóügyi, fizetési könnyítési, jövedéki ellenőrzési és regisztrációs adó megállapítási ügyekben jellemzően az Air. által meghatározott 30 nap³⁵⁹ az általános ügyintézési határidő. Emellett az ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező – így a legfajsúlyosabbnak tekinthető – adóellenőrzéseknél (utólagos adómegállapítás során) 60 nap³⁶⁰, az illeték kiszabására irányuló eljárásokat érintően szintén 60 nap³⁶¹ a döntések meghozatalára – ezekben az esetekben már az új Art. rendelkezései alapján – előírányzott ügyintézési határidő általános mértéke. Vám ellenőrzési ügyekben pedig a 60³⁶² és a 90 nap³⁶³ alkalmazhatósága is felmerül.

A döntések meghozatalára vonatkozó ügyintézési határidő(k) tekintetében a fentiekben jelzett sokszínűséget, valamint azt, hogy az állami adó- és vámhatóság területi szervei esetében is számos különböző határidővel bíró eljárás létezik egymás mellett, az alábbi ábra – példálózó jelleggel ugyan, de – jól szemlélteti³⁶⁴:

9. ábra

Területi szervek (adó- és vámigazgatóságok)	30 nap	60 nap	90 nap
adóügyi szakterület	X	X	

³⁵⁶ Például a munkanapok vagy a naptári napok figyelembevétele. Ilyennek volt tekinthető a Ket. 65. § (3) bekezdése, amellyel azonos rendelkezést tartalmaz az Air. 52. § (4) bekezdése.

³⁵⁷ Ün. határidőbe be nem számító időtartamok.

³⁵⁸ Pl. Air. 50.§ (2) bekezdés.

³⁵⁹ Air. 50.§ (2) bekezdés.

³⁶⁰ Új Art. 144.§ (1) bekezdés.

³⁶¹ Új Art. 141.§ (3) bekezdés.

³⁶² Új Vtv. 112.§ (1) bekezdés.

³⁶³ Új Vtv. 79.§ (1) bekezdés.

³⁶⁴ Általánosságban itt indokolt megjegyezni, hogy a sokszínűség az ügyintézési határidő mértékén túl az eljárás kezdő időpontja meghatározása tekintetében is jellemző (volt) - pl. kérelem előterjesztését követő/postázás/kézbítés nap/ja/ stb.

ellenőrzési szakterület		X	
vám szakterület	X	X	X
végrehajtási szakterület	X		

22. 6. Az ügyintézési határidő kezdete

Az Art. a határidők meghatározásán felül a kezdő/záró napok, és a számítás vonatkozásában általános szabályokat nem fogalmazott meg, tehát e körben a Ket. rendelkezései érvényesültek. Az ügyintézési határidő kezdetét az elsőfokú eljárás vonatkozásában a Ket. 33. § (5) bekezdése³⁶⁵ határozta meg.

A kérelem megérkezését követő napon kezdődő határidő számítás összhangban állt a Ket. 65. § (1) bekezdésének határidő számításra vonatkozó általános szabályával, mely szerint a napokban vagy munkanapokban megállapított határidőbe nem számít bele a határidő kezdetére okot adó cselekmény vagy körülmény bekövetkezésének, továbbá a közlésnek, a kézbesítésnek, a hirdetmény kifüggesztésének és levételének a napja.

A kérelem megérkezésének napja a gyakorlatban – jelenleg is – azt a napot jelenti, amikor a hatóság a kérelmet érkezteti, azaz érkeztetési bélyegzővel, míg elektronikus úton benyújtott kérelem esetén ennek megfelelő informatikai alapú azonosítóval látja el.

Előfordulhattak olyan esetek is, amikor az ügyfél/adózó az eljárást kezdeményező iratot nem a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező szervhez nyújtotta be. Az ügyintézési határidő ez esetben is az eljárásra hatáskörrel és illetékességgel rendelkező szervhez³⁶⁶ történő megérkezését követő napon kezdődött, miután az a hatóság, ahová az ügyfél az iratot tévesen benyújtotta, gondoskodott annak áttételéről.

Speciális szabályt tartalmazott a jogorvoslati és a megismételt eljárások ügyintézési határidejének kezdő időpontjával kapcsolatban a Ket. 33. § (6) bekezdése.³⁶⁷ A szabályt az tette indokolttá, hogy az ügy iratai gyakran nem egyszerre, hanem több időpontban és több

³⁶⁵ Ket. 33. § (5) bekezdése.

³⁶⁶ A kérelemre induló eljárások tekintetében kitérőként szükséges megjegyezni azt a sokáig jogértelmezést igénylő problematikát, hogy mi számít „rendeltetési helynek”. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015. (XII. 29.) Korm. rendelet 12. §-a értelmében az eljárásra hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatóságnak a NAV megyei igazgatóságai minősülnek, és nem annak szervezeti egységei. Ez azt is jelenti, hogy az ügyintézési határidő megindulása független attól, hogy az irat ténylegesen mikor jut el az eljáró szervezeti egységhez vagy az ügyintézőhöz.

³⁶⁷ Ket. 33. § (6) bekezdése.

helyről érkeztek a másodfokú adó- és vámhatósághoz. Éppen ezért az ügyintézés érdemben akkor tudott csak elkezdődni, ha minden irat rendelkezésre állt.³⁶⁸

Szintén különös szabályt tartalmazott az Art. szabályait alkalmazó eljárások tekintetében utólagos adómegállapítás esetén – azaz a bevallás utólagos ellenőrzését követő hivatalból induló hatósági eljárásokat illetően – az Art. 128. § (1) bekezdése, mely szerint a hatósági eljárás kezdő időpontjának a jegyzőkönyv, kiegészítő jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének napját kellett tekinteni.

A jogszabály rendelkezése folytán a hatósági eljárás kezdő időpontja egyben az ügyintézési határidő első napja, azaz a jegyzőkönyv közlésének napja már beletartozik az ügyintézési határidőbe. A kezdő időpontra vonatkozó speciális szabályozás miatt a Ket. 33. § (5) és a 65. § (1) bekezdése sem érvényesült.

Bár az Art. 128. § (1) bekezdése külön nem tért ki rá, de kezdő napnak kellett tekinteni a jegyzőkönyv kézbesítésének vélelmezett napját is. Az ügyintézési határidő kizárólag szabályszerű közlés (kézbesítési vélelem esetén szabályszerű kézbesítési kísérlet) esetén indulhatott meg. A jegyzőkönyv nem szabályszerű kézbesítése, átadása semmilyen joghatást nem válthatott ki, így természetesen az ügyintézési határidőt sem indíthatta el. Az Art. 128. § (1) bekezdésének felhívása miatt indokolt még megemlíteni az alábbiakat. Az Art. 5/A. § (1) bekezdése a harminc napos általános ügyintézési határidő kezdő időpontjáról nem adott eligazítást, nem úgy, ahogy az Art. 128. § (1) bekezdése megtette. A harminc napos általános ügyintézési határidő a különös szabályozás hiányában irányadó volt valamennyi, az Art. szerinti egyéb ellenőrzéstípust³⁶⁹ követő hatósági eljárásra.

Mint már volt róla szó, az Art. 5. § (1) bekezdése értelmében az Art-ban nem szabályozott kérdésekre a Ket. rendelkezéseit kellett alkalmazni. E szerint a Ket. 33. § (5) bekezdése és Ket. 65. § (1) bekezdése együttes értelmezése alapján a hatósági eljárás kezdő időpontja ezeknél az ún. egyéb ellenőrzésfajtáknál az a nap lett volna, amelyen a hatósági ügyintéző először végez valamilyen cselekményt³⁷⁰. A gyakorlatban, garanciális okokból viszont az adó- és vámhatóság a fenti jogértelmezésnél a magára nézve szigorúbb, az adózóra nézve kedvezőbb

³⁶⁸ Ket. Nagykommentár – a Ket. 33. § (1)-(6) bekezdéséhez fűzött magyarázat 2.a) pont.

³⁶⁹ A bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésen kívüli ellenőrzési fajták.

³⁷⁰ Például banki megkeresést indít vagy az adózót az észrevételével kapcsolatban nyilatkozatra hívja fel, ezek hiányában pedig az ellenőrzést lezáró jegyzőkönyv kézbesítését/átadását – mint a hatósági eljárásra okot adó cselekményt – követő nap.

verziót vette figyelembe, hisz valamennyi ellenőrzésfajtánál a jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének időpontját tekintette a hatósági eljárás ügyintézési határidejének kezdő napjának.

Ugyanilyen specialitás volt, hogy a hivatalból indult eljárások tekintetében mi minősült az első eljárási cselekménynek. A Ket. e vonatkozásban semmilyen eligazítást nem tartalmazott, így azt jogértelmezés segítségével lehetett csak körül írni. Ennek fontossága abban állt, hogy e nélkül az ügyintézési határidő kezdetét nem lehetett volna megállapítani ezekben az esetekben. Több álláspont, vélemény is megfogalmazódott e kérdésben. A problematikát két oldalról is meg lehetett közelíteni. Az egyik verzió szerint számított az, hogy a hatóság eldöntheti-e, hogy kíván-e, és ha igen, mikor kíván eljárást indítani. Ezekben az esetekben az minősült első cselekménynek, amikor az erre irányuló első lépést³⁷¹ a hatóság megtette. A másik eset szerint, amennyiben a hatóság az eljárás lefolytatását nem mérlegelheti, azaz útja determinált, „eljárási kényszer hatálya” alatt áll³⁷², a kezdő időpont kvázi egybe eshetett – ad absurdum – az eljárást lezáró döntés meghozatalának a napjával. Ezt a verziót azonban a gyakorlati és a központi értelmezések nem támogatták, hiszen az ügyintézési határidő rendeltetése, célja, illetve magának a jogintézménynek a lényege elveszítette volna funkcióját. Abban az esetben, ha ez az értelmezés mégis elfogadott lett volna, akkor például egy visszterhes vagyonszerzési illeték kiszabási eljárás/ügy során – ahol nem került sor hiánypótló végzés kibocsátására, sem helyszíni szemlére – a fizetési meghagyás³⁷³ kibocsátása lett volna az „első hivatali eljárási cselekmény”. A határidőt ettől a naptól kellett volna „számítani”, így viszont logikailag kizárta vált volna az ügyintézési határidő túllépésének³⁷⁴ lehetősége.

Mindezek alapján az kristályosodott ki, hogy az ügyintézési határidőt – a példaként hozott ügyekben – az illetékkiszabásra okot adó tényről történő hivatalos tudomásszerzést követő naptól kellett számítani.³⁷⁵

Szintén a különös szabályok közé voltak sorolhatók az adatszolgáltatás, bejelentés alapján hivatalból induló ügyek. Ezekben az ügyekben is az adó- és vámhatóságnak jogszabályban előírt kötelezettsége volt az eljárások megindítása és lefolytatása. A szabály kógens jellege miatt itt is az adó- és vámhatóságra nézve szigorúbb, az adózóra nézve kedvezőbb

³⁷¹ Lásd például helyszíni szemle elrendelése, ügyfél idézése, szerződéses partner felhívása nyilatkozatra.

³⁷² A klasszikus eset a visszterhes vagyonszerzési illeték kiszabására irányuló eljárás volt, amikor az ingatlan szerzésről szóló adásvételi szerződést az ingatlanügyi hatóság illetékkiszabás céljából továbbította az adó- és vámhatósághoz.

³⁷³ Air. 72.§ Határozatnak minősül a fizetési meghagyás is.

³⁷⁴ Air. 51.§

³⁷⁵ Ez az irat ügyintézésre történő befogadását, adó- és vámhatósági érkeztetését követő napot jelentette.

jogértelmezés nyert teret. Így a kezdő időpontot nem az első eljárási cselekményhez, hanem a bejelentés, adatszolgáltatás beérkezéséhez viszonyította³⁷⁶ a jogalkalmazó, ha a bejelentés, adatszolgáltatás alapján az adó- és vámhatóságnak jogszabály alapján eljárást kellett megindítania³⁷⁷.

A fentiekből ízelítőt kaphattunk arról, hogy a hivatalból indult eljárások kezdő időpontja mennyire sokrétű volt.

Ezek után megvizsgálva az ügyintézési határidő kezdő időpontját illetően, a 2018. január 1-jét követő szabályozást, megállapíthatjuk, hogy nagyobb változások e tekintetben nem voltak. A Ket. 33. § (5) bekezdésével azonos tartalmú előírást tartalmaz az Air. 50. § (1) bekezdése^{378,379}, továbbá a hivatalból indult eljárások tekintetében az új Vtv. 79. § (2) bekezdése³⁸⁰. A Ket. 65. § (1) bekezdésével szintén egyező tartalmú szabály lelhető fel az Air. 52. § (1) bekezdésében³⁸¹, az új Vtv. ugyanakkor nem tartalmaz ilyen jellegű előírást. A Ket. 33. § (6) bekezdésében foglalt szabályt az Air. 127. § (3) bekezdése³⁸² viszi tovább³⁸³, illetve az új Vtv. 96. § (3) bekezdése³⁸⁴. Az Art. 128. § (1) bekezdéséhez hasonló előírást az új Art. 144. § (1) bekezdésében³⁸⁵ olvashatunk.

22. 7. Az ügyintézési határidő vége

Az ügyintézési határidő elemzésénél nem elégedhetünk meg a határidő kezdő időpontjának vizsgálatával, szükséges annak utolsó napját is reflektorfénybe helyezni.

³⁷⁶ Ezen hivatalból indult ügyekben tehát az ügyintézési határidő kezdő napja a bejelentést, adatszolgáltatást követő naptári nap volt.

³⁷⁷ A Ket. 33. § (5) bekezdése /vö. 2018. január 1-jétől az Air. 50. § (1) bekezdése, illetve az új Vtv. 79. § (1) bekezdésével/ csak olyan ügyekre volt irányadó, amelyekben a hatóság saját észlelése alapján maga kezdeményezte az eljárás lefolytatását, illetve saját hatáskörében dönthetett arról, hogy a rendelkezésére álló adatok alapján az eljárást megindítja vagy sem.

³⁷⁸ Air. 50. § (1) bekezdése.

³⁷⁹ „Az ügyintézési határidő valós időtartamának számítása szempontjából kiemelkedő jelentősége van annak is, hogy mikortól, milyen eljárási cselekménytől kell számítanunk annak pontos időtartamát. Az Ákr. ennek megfelelően meghatározza az ügyintézési határidő kezdetét azzal, hogy kimondja, az ügyintézési határidő az eljárás megindulásának napján kezdődik, ha törvény ettől eltérően nem rendelkezik, ezzel egyértelművé teszi egyúttal azt is, hogy az eljárás megindulása az ügyintézési határidő megkezdődésének joghatásával is jár, e két eljárási cselekmény tehát szorosan összefügg.” BOROS Anita – PATYI András (szerk.): A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája. Dialóg Campus, Budapest, 2019. 175.

³⁸⁰ új Vtv. 79. §.

³⁸¹ Air. 52. § (1) bekezdése.

³⁸² Air. 127. § (3) bekezdése.

³⁸³ Kivéve a megismételt eljárásra vonatkozó rendelkezés.

³⁸⁴ Lásd új Vtv. 96. § (3) bekezdése.

³⁸⁵ Lásd új Art. 144. § (1) bekezdése.

E tekintetben annak a kérdésnek volt korábban is kiemelt jelentősége, hogy mi a Ket. 33. § (1) bekezdésében és a Ket. 33. § (3) bekezdés k) pontjában található „gondoskodni a döntés közléséről” fordulat egymáshoz való viszonya. A kérdés úgy is feltehető, hogy mit kell a határidő utolsó napjának tekinteni? A válasz lehet egyrészt a kiadmányozás napja, másrészt a döntés postára adásának napja. Az adó- és vámhatóság gyakorlatában régóta vitás volt, hogy maga a postára adás napja az ügyintézési határidőbe még beleszámít-e, vagy az már az ügyintézési határidőbe nem tartozó időszak része. Ehhez társulva szintén jogbizonytalanság volt érezhető a tekintetben, hogy a kézbesítés iránti intézkedés napjának melyik nap tekintendő. Az, amelyiken az ügyben eljáró szervezeti egység az iratot továbbítja a postázással kapcsolatos feladatok elvégzése céljából az iratkezeléssel foglalkozó szervezeti egységre³⁸⁶, vagy amikor az irat átadásra kerül a posta alkalmazottjának³⁸⁷.

A fenti jogértelmezési nehézségek a következő jogszabályi rendelkezésekből fakadtak³⁸⁸.

A Ket. 33. § (1) bekezdése kimondta ugyanis, hogy a határozat, az eljárást megszüntető végzés, valamint a másodfokú döntést hozó hatóságnak az első fokú döntést megsemmisítő és új eljárásra utasító végzése meghozatalára nyitva álló határidőn belül gondoskodni kell a döntés közléséről is.

A Ket. 33. § (3) bekezdés k) pontja pedig rögzítette, hogy ha jogszabály ezt nem zárja ki, az ügyintézési határidőbe nem számít be a hatósági megkeresés vagy a döntés postára adásának napjától annak kézbesítéséig terjedő időtartam, valamint a hirdetményi, továbbá a kézbesítési meghatalmazott és a kézbesítési ügygondnok útján történő közlés időtartama.

És ezzel el is érkeztünk egy másik jogértelmezést igénylő kérdéskörhöz, nevezetesen ahhoz, hogy a postai út igénybevételekor mi tartozhat a szükséges intézkedések körébe. Ezzel kapcsolatosan is a gyakorlat többféle álláspontot szült. Volt olyan jogértelmezés, mely szerint a postára adásra még az ügyintézési határidő lejártát követő napon is sor kerülhet (legkésebb). Ezt a Ket. 33. § (3) bekezdés k) pontjából sikerült levezetni, mivel a jogszabályhely a postára adás napját már nem tekintette a határidőbe tartozó eljárási cselekménynek. A postai szolgáltatás igénybevétele esetén tehát a határidő letelte után, legfeljebb egyetlen nap haladék volt még biztosított a küldemény elküldésére. Ezen jogértelmezés másik fundamentuma az

³⁸⁶ A területi szerveknél Igazgatási Osztályok vagy Ügyiratkezelési Osztályok.

³⁸⁷ megj. Az elektronikus ügyintézés térnyerése ezt a kérdést idővel megoldotta volna.

³⁸⁸ Az Art. 5. § (1) bekezdésében foglaltakra okán – mivel az Art. a határidő számításának módjával kapcsolatos rendelkezést nem tartalmazott – a Ket. ezen alábbi szabályait az adóügyekben is alkalmazni kellett.

volt, hogy a Ket. az eljáró szervezetre, tehát magára a hatóságra írta elő az ügyintézési határidőn belül a kézbesítés iránti intézkedési kötelezettséget, az tehát nem volt értelmezhető a hatóságon belüli egyes szervezeti egységekre. A szabály mindemellett rögzítette, hogy az ügyintézési határidő utolsó napján a postázáshoz szükséges valamennyi hivatali intézkedésnek meg kell valósulnia³⁸⁹. A nézetet vallók hangoztatták, hogy az adó- és vámhatóság akkor tesz eleget a Ket.-ben foglalt előírásoknak, ha határozat postára adása is megtörténik legkésőbb a határidő utolsó napját követő (munka)napon.

Ergo önmagában nem volt elegendő, hogy a kiadmányozás megtörténjen. Ezután haladéktalanul közölni is kellett az ügyféllel a döntést. A Ket. ugyanakkor csak akkor tekintette közöltnek a döntést, ha az ügyfél azt kézhez kapta, illetve beállt a kézbesítési vélelem. Ebből következően az ügyintézési határidő utolsó napján a postázáshoz szükséges valamennyi hivatali intézkedésnek meg kellett valósulnia, lényeges volt azonban, hogy – az előzőek szerint – nem eredményezett jogszabálysértést, ha a tényleges postára adás csak a 30. napot követő napon történt meg.

A leírtakkal szemben volt egy másik álláspont is. Ez alapján az ügyintézési határidő csak akkor volt megtartottnak tekinthető, ha a döntés postára adására is sor került az ügyintézési határidő utolsó napjáig.

Az Art. magyarázat is azt rögzítette, hogy a hatósági eljárás záró napja az a nap, amikor az adóhatóság a döntést postára adta. A Ket. 33. § (1) bekezdése és 33. § (3) bekezdés k) pontja, valamint az Art. 5/A. § (1) bekezdése értelmében tehát az ügyintézési határidő akkor volt megtartott, ha a határozat kiadmányozására és postára adására az ügyintézési határidő utolsó napjáig sor került.

A fentiek mellett érdemes a Ket. Nagykommentárját is idézni. Az abban foglaltak szerint „*a közlésről való gondoskodás több mint a döntés meghozatala és kiadmányozása, viszont kevesebb, mint a döntés közlése. (...) Az az idő tehát, amely a döntés közlése iránti intézkedésig (postára adás, ügyfél értesítése, hogy személyesen átveheti a döntést, hatósági kézbesítőnek való átadás stb.) az ügyintézési határidőbe beszámít, hiszen ezek a cselekmények még a hatóság érdekkörébe tartoznak. Ugyanakkor a kézbesítés időtartama és sikere már nem*

³⁸⁹ Így nem tekintette jogszabálysértőnek, ha a tényleges postára adás csak a 30. napot követő munkanapon történt meg, figyelemmel a Ket. 33. § (3) bekezdés k) pontjára, amely azonban csak egyetlen nap „pluszt” biztosított ilyen formában.

a hatóságtól függ, így annak időtartalmát sem lehet a hatóság terhére figyelembe venni. Ezt erősíti a (3) bekezdés k) pontja is.”

Az időközben letisztult álláspont szerint – amelyet a magam részéről helyeseltem –, az ügyintézési határidő utolsó napján a döntés közléséhez szükséges valamennyi hivatali intézkedésnek meg kellett valósulnia. Tehát az önmagában nem volt elegendő, ha az iratot az eljáró osztály postázás céljából ügyintézésre továbbította az iratkezeléssel foglalkozó szervezeti egységhez. Az ügyintézési határidőn belül a tényleges postára adásnak is meg kellett történnie. Abban az esetben, ha a döntést elektronikus úton volt szükséges kézbesíteni, akkor az ügyintézési határidőn belül – a postai közléshez hasonlóan – gondoskodni kellett a döntés hivatalos elektronikus elérhetőségre történő kézbesítése iránt³⁹⁰.

A jogalkotó is érzekelte a fenti problémakört. Az Air. 2018. január 01-jei hatályba lépésével – adó- és jövedéki ügyeket tekintve – a kérdés egyértelműnek tekinthető, mivel az Air. 50. § (5) bekezdése³⁹¹ általánosságban már kimondja, hogy a döntés közlése iránt az ügyintézési határidőn belül kell intézkedni³⁹².

A vámügyek tekintetében az új Vtv. tartalmaz ugyan a Ket. 33. § (3) bekezdés k) pontjához hasonló szabályozást, azonban már sokkal egyértelműbb megfogalmazással. Az új Vtv. 79. § (3) bekezdés j) pontja értelmében ugyanis az (1) bekezdés alapján hivatalból indult vámigazgatási eljárás ügyintézési határidejébe nem számít be a vámhatósági megkeresés, a jegyzőkönyv vagy a döntés postára adását követő naptól annak kézbesítéséig terjedő időtartam, valamint a hirdetményi közlés időtartama. Ezek alapján láthatjuk, hogy vámügyekben is akkor tekinthető megtartottnak az ügyintézési határidő, ha annak utolsó napján a döntés postára adása is realizálódik, illetve adott esetben az elektronikus kézbesítés iránti intézkedés megvalósul.

22. 8. Az ügyintézési határidőbe be nem számító időtartamok

³⁹⁰ Jelenleg már ez a fajta megoldás képezi a nagyobb hányadát az eseteknek.

³⁹¹ „Az ügyintézési határidőn belül a döntés közlése iránt is intézkedni kell.”

³⁹² A döntést – a közlés iránti intézkedés keretében – legkésőbb az ügyintézési határidő utolsó napján postára is kell adni, vagy gondoskodni kell a döntés hivatalos elektronikus elérhetőségre történő kézbesítése iránt.

A határidőbe be nem számító időtartamok szabályozásának elsődleges célja, hogy bizonyos eljárási cselekmények – melyek nélkül a tényállás teljes körű tisztázására³⁹³ nincs lehetőség, vagy egyéb, előre nem látható körülmények, események – ne csökkentsék, esetleg ne „annulálják” az ügyintézési határidőt. Főszabályként ezekben az esetekben az ügyintézési határidőt, a nyugvás³⁹⁴ előtt, illetve után eltelt időtartamok összeadásával kell kiszámítani.

A Ket. 33. § (3) bekezdésében³⁹⁵ felsorolt időtartamoknak garanciális jelentősége volt, hiszen az ügyintézési határidő túllépése esetén a jogszabályok az eljáró hatóságra nézve hátrányos jogkövetkezményeket fűztek. Ezen kívül az ügyfélnek/adózónak is tudomással kellett lennie arról, hogy körülbelül hol tart az eljárás, illetve mennyi időn belül hozza meg a döntését az eljáró szerv.

Ahogy már utaltam rá az Air. az ügyintézési határidő tekintetében is szemléletbeli változást hozott. Az eljárások indokolatlan elhúzódásának megakadályozása, és azok észszerű időn belül történő lezárása érdekében az ügyintézési határidők „megváltoztatására” a korábbi három lehetőség helyett egyetlen jogintézmény, a határidő hosszabbítás³⁹⁶ került szabályozásra.

Ennek megfelelően az Air. hatálybalépésekor nem tartalmazott az ügyintézési határidőbe be nem számító időtartamokat. A szabályozás azonban később módosult és a jelenleg hatályos rendelkezések már ezt – bár nagyon szűk körben, de – megengedik³⁹⁷. A gyakorlati tapasztalatok megmutatták, hogy a másik véglet, az ún. ortodox szemléletmód – értve ez alatt az ügyintézési határidőbe be nem számító időtartamok teljes mellőzését – nem mindig kivitelezhető. Igenis előfordulhatnak olyan esetek, amelyeket nem lehet a hatóság hibájaként felróni és emiatt az eljárásokra fordítható ügyintézési időtartamot megkurtítani.

Az Air. azonban sem a hatálybalépésekor, sem jelenleg nem tartalmaz arra lehetőséget, hogy az eljárás felfüggesztésére sor kerüljön. Korábban már említettem, hogy pár – korábbi –

³⁹³ A tényállás teljes körű feltárása ugyanolyan fontos, mint a döntés határidőben történő meghozatala.

³⁹⁴ Az ügyintézési határidőbe be nem számító időtartam.

³⁹⁵ A Ket. 33. § (3) bekezdése.

³⁹⁶ Lásd Air. 50.§ (2) bekezdése. Itt érdekességgént kell megjegyezni, hogy az Air. 50. § (2) bekezdése tartalmaz néhány olyan esetet, amely korábban az eljárás felfüggesztésére adott lehetőséget (pl. az eljárás felfüggesztéséhez hasonló eset, amikor az előkérdés más szerv hatáskörébe tartozik, vagy ugyanannak az adóhatóságnak az adott ügygel szorosan összefüggő más hatósági döntése nélkül megalapozottan nem dönthető el).

³⁹⁷ Air. 50.§ (5a) bekezdése.

eljárás felfüggesztést megalapozó ok, kvázi tovább él a határidő meghosszabbításának szabályaiban.

Az új Vtv. nem egészen ezt a logikát követi. A Vámkódex által behatárolt szabályozási rendszerben, a kérelemre indult eljárások esetében az ügyintézési határidőbe be nem számítandó időtartamok meghatározására vagy az eljárás felfüggesztésére nincs lehetőség. Ugyanakkor a hivatalból indult eljárásokban lehetőséget ad arra, hogy az eljárás felfüggesztésre³⁹⁸ kerüljön, ezen kívül pedig az ügyintézési határidőbe be nem számítandó időtartamok is lefektetésre kerültek³⁹⁹.

23. Jogorvoslati rendszer az adóigazgatásban

23.1. Alapvetések a jogorvoslati rendszer kapcsán

A jogorvoslat kiemelt helyen szerepel a vizsgálatban, hiszen ez az a jogi környezet, amelyben ilyen komplexen, cizelláltan, továbbá – hangsúlyosan – indokolható módon „megmaradt” a jogorvoslati jog gyakorlásának feltételrendszere. Éppen az említett jelentős eltérések miatt ebben a fejezetben hangsúlyozottan az adóigazgatási eljárás felől közelíték a témához és csak ehhez kapcsolódva jelzem a közigazgatási eljárással kapcsolatos eltéréseket.

Az Alkotmánybíróság gyakorlata alapján a jogállamiság lényeges eleme, hogy a törvénynek kell egyértelműen meghatároznia azokat az eseteket, amikor a határozat rendes jogorvoslattal megtámadható, továbbá, hogy milyen feltételek esetén van lehetőség a jogerős határozat megtámadására, és mikor következik be az az állapot, amikor a jogerős határozat megtámadására már semmilyen körülmények között nincs lehetőség.⁴⁰⁰

A jogorvoslathoz való jog tartalmát képezi, hogy a vitatott döntés jogot vagy jogos érdeket sért, továbbá, hogy az érdemi döntéssel szemben más vagy a magasabb fórumhoz lehet fordulni.⁴⁰¹

Az Alaptörvény a nemzetközi emberi jogi dokumentumokat követve az igazságszolgáltatással összefüggő jogok átfogó rendszerét biztosítja. Ennek keretében, a XXVIII. cikk (7)

³⁹⁸ Új Vtv. 80. §.

³⁹⁹ Új Vtv. 79. § (3) bekezdés.

⁴⁰⁰ 9/1992. (I. 30.) AB határozat.

⁴⁰¹ 5/1992. (I.30.) AB határozat.

bevezetésében⁴⁰² rögzíti a jogorvoslathoz való jogot, mely szerint mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.

Az egyes eljárások során érvényesülő jogorvoslati lehetőségeket az eljárási törvények határozzák meg, közöttük azt is, hogy mely jogorvoslati formák minősülnek rendesnek, illetve rendkívülinek, valamint melyek bírnak halasztó hatállyal az eredeti döntésre nézve, illetve milyen szintjeit biztosítja az állam a jogorvoslásnak.⁴⁰³

A 2017. december 31-ig hatályos, Art. komoly terjedelme ellenére is a Ket.-re, mint háttérjogszabályra támaszkodott. A sok esetben párhuzamos, de ennek ellenére a részletszabályokat illetően különböző szabályozás, dilemma elé állította a jogalkalmazókat. Az olyan tételeket, mint hogy az adóigazgatási eljárásban alkalmazandó jogorvoslati rendszer az Art-ban teljes körűen szabályozásra került (és így értelemszerűen a Ket. alkalmazása fel sem merült), csak szakmai kommentárokból lehetett megismerni, amit a laikusok ritkán forgattak, forgatnak. A közérthetőség igénye is megkövetelte, hogy ez a kettősség megszűnjön, és egységes, sui generis adóeljárási szabályrendszer jöjjön létre.

Az Alaptörvény által biztosított keretrendszerbe – a fenti követelménynek megfelelően – illeszkednek az Air. által megteremtett, 2018. január 1-jével hatályba lépett új szabályozás rendelkezései. Az adózók adminisztrációs terheinek csökkentése, az adóhatóság szolgáltató jellegének erősítése, illetve az észszerű időn belül lezárható eljárások, mint jogalkotói célok megvalósításának elősegítése érdekében, a módosítások a jogorvoslati rendszert⁴⁰⁴ is számos ponton érintik.

Fontos ismertetni az Air. által megváltoztatásra került fogalom-használatot. Osztva ugyanis a német közigazgatás-tudomány egyöntetű álláspontját, – amely különbséget tesz bíróság döntéséhez kapcsolódó jogerő, azaz a Rechtskraft és a közigazgatási hatósági döntéshez kapcsolódó ún. Bestandskraft között – az Air. a döntések tekintetében a „jogerő” intézménye

⁴⁰² „Mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.”

⁴⁰³ Lásd erről ÁRVA Zsuzsanna: A közigazgatási hatósági eljárás jogorvoslati rendszere. A határozatok visszavonása, módosítása, a fellebbezés, felügyeleti intézkedés és az ügyészi intézkedések. In BALÁZS István (szerk.): *Közigazgatási eljárások*, Debrecen, Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2023, 119-131.

⁴⁰⁴ A jogorvoslati rendszer dogmatikai alapjairól lásd BALOGH-BÉKÉSI Nóra: A jogorvoslati rendszer szabályozási karakterisztikája (1957–2018). In BOROS Anita – PATYI András (szerk.): *A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája*. Budapest: Dialóg Campus, 2019, 313-318.

helyett a „véglegessé válás”-t vezette be. A döntések így a közléssel – egyes esetekben a jogorvoslati határidő letelte után – immár véglegessé, nem pedig jogerőssé válnak. A végleges döntés a hatósági eljárás befejezését jelenti, azt már a hatóság nem módosíthatja, abból jogok és kötelezettségek fakadnak, tehát a hatóság döntési joga tekintetében véglegesnek minősül. Ezzel szemben az anyagi jogerő (vagyis a döntés megtámadhatatlansága és megváltoztathatatlansága) kizárólag a bírósági döntésekhez kötődik.

Az új szabályozás – meghatározott feltételek fennállásakor – az eljárás érdemi vizsgálat nélküli elutasítása helyett a kérelem visszautasításáról⁴⁰⁵ rendelkezik, mely megjelenik a fellebbezésre⁴⁰⁶, illetve a felügyeleti intézkedésre irányuló kérelemre induló eljárásokra vonatkozó szabályok között is⁴⁰⁷.

Az Air. az általános adóeljárési szabályok között, önálló fejezetben, „Jogorvoslat” megnevezés⁴⁰⁸ alatt szabályozza a jogorvoslathoz való jogot, a jogorvoslati eljárások részletes szabályrendszerét, és a dolgozat ezen fejeztében is ebből a fogalomhasználatból indulok ki és nem térek ki például olyan más jogvédelmi eszközökre, amelyek Varga Zs. András alternatív közigazgatási ellenőrzési eszközöknek nevez.⁴⁰⁹

Terjedelmi lehetőségek hiányában ugyancsak nem térek ki a jogvédelmi, jogorvoslati eszközök elméleti típusaira és modelljeire sem.

Az adóhatóság határozata ellen önálló jogorvoslatnak van helye. Az adóhatóság végzése ellen önálló jogorvoslatnak akkor van helye, ha azt törvény megengedi, egyéb esetben a végzés elleni jogorvoslati jog a határozat, ennek hiányában az eljárást megszüntető végzés ellen igénybe vehető jogorvoslat keretében gyakorolható⁴¹⁰.

A hatályos rendelkezések között is – a 2017. december 31. napjáig hatályos Ket. felépítéséhez hasonlóan – csoportosítva, kimerítően felsorolva megtalálhatóak a kérelemre és a hivatalból induló eljárások.

⁴⁰⁵ Air. 48.§.

⁴⁰⁶ Air. 126.§ (1)-(2) bekezdés.

⁴⁰⁷ Air. 128.§ (2) és (6)-(8) bekezdés.

⁴⁰⁸ Air. 118-133.§.

⁴⁰⁹ VARGA Zs. András: „A közigazgatás jogvédelmi rendszere” in JAKAB András – FEKETE Balázs (szerk.): Internetes Jogtudományi Enciklopédia (Közigazgatási jog rovat, rovatszerkesztő: BALÁZS István) <http://ijoten.hu/szocikk/a-kozigazgas-jogvedelmi-rendszer> (2017), [28]-[30]

⁴¹⁰ Air. 118.§.

A jogorvoslati eljárások köre alapvetően nem változott a módosításokkal, így lehetőség van a továbbiakban is

- a döntések módosítására, visszavonására
- a döntések jogszerűségének
 - fellebbezés,
 - felügyeleti intézkedés
 keretében történő vitatására,
- a bíróság előtti perindításra,
- az ügyészi felhívás, fellépés, illetve perindítás érvényesítésére (az ügyész közérdek-védelmi feladatai körében).

A jogorvoslati rendszer szükségképpen szereplői között továbbra is megtalálhatóak

- az adójogi döntés meghozatalában közreműködő adó- és vámigazgatóságok,
- felettes adóhatóságként a Fellebbviteli Igazgatóság,
- az adópolitikáért felelős miniszter,
- az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter,

míg jogérvényesítési oldalon az, akire a döntés rendelkezést tartalmaz. Utóbbira tekintettel tehát a jogorvoslati eljárás alanyává válhat az eljárással, megállapítással érintett más személy, adófizetésre kötelezett⁴¹¹ is, az adózón túlmenően.

Az Air. a döntés kötelező tartalmi elemei között⁴¹² kifejezetten rögzíti, hogy az adózók – továbbra is – az adóhatósági döntések rendelkező részéből értesülnek az adott ügy kapcsán a jogorvoslat érvényesítésének lehetőségéről, feltételeiről.

23.2.A fellebbezés, mint rendes jogorvoslat

A hatályos szabályoknak megfelelően fennmarad a fellebbezés – mint legáltalánosabb jogorvoslati forma – lehetősége az adóhatóság határozatai, végzései ellen.

A korábbi szabályozással egyezően, főszabályként minden határozat ellen lehet fellebbezni.

⁴¹¹ Art. 59.§.

⁴¹² Air. 73.§ (1) bekezdés b) pont.

Az eljárás során – ahogy már említettem –, a határozathozatalt megelőzően hozott végzések csak a határozat ellen benyújtott fellebbezésben vitathatók. Ez alól a szabály alól azonban kivételt határoz meg az Air. és tételesen megnevezi azokat a végzéseket, melyekkel szemben az adózók önállóan is élhetnek fellebbezéssel. Ez azt jelenti, hogy ezen végzések esetében nem kell az eljárást lezáró határozat meghozatalát megvárni, hanem a törvény által előírt határidőben – a folyamatban lévő eljárás során – a végzéssel szemben kell a fellebbezést benyújtani.

Az önálló fellebbezéssel érintett végzések⁴¹³ - amelyek köre idővel folyamatosan bővül, ezzel is reflektálva a változó anyagi jogszabályi környezetre, illetve egyéb jogértelmezési/jogalkalmazási „szükségletekre” – a következők:

- az eljárást megszüntető,
- a kérelmet visszautasító,
- a bevallás, az adatbejelentés, a bejelentés, a fellebbezés vagy egyéb jogorvoslat határidejének elmulasztásával, az adószámlán nyilvántartott fizetési kötelezettség késedelmes megfizetése esetén előírt késedelmi pótlékkal kapcsolatban benyújtott igazolási kérelmet elutasító,
- az iratbetekintési jog korlátozását elrendelő,
- az adózó ismételt ellenőrzésre irányuló kérelmét elutasító,
- a biztosítási intézkedés, illetve az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendeléséről szóló,
- az eljárási bírságot kiszabó,
- a többletköltségek megtérítésére kötelező,
- az eljárási költség viselésével kapcsolatos, a költségmentességi kérelmet elutasító,
- a kézbesítési kifogás tárgyában hozott elutasító,
- az áru hatósági felügyelet alá vonását elrendelő,
- a visszatartási jog gyakorlásáról rendelkező,
- a hatósági átvezetésről rendelkező,
- az adatok zárt kezelésére irányuló kérelmet elutasító, valamint
- az Áfa tv. XVIII. Fejezete szerinti adó-visszatérítetési kérelmet elutasító

végzések.

⁴¹³ Air. 122.§ (3) bekezdés.

23.2.1. A fellebbezésre jogosult személyek

A fellebbezésre jogosultak körét az Air. úgy határozza meg, hogy azok tartoznak e körbe, akikre a döntés rendelkezést tartalmaz, így tehát az adózó mellett az adó megfizetésére kötelezett személy is élhet fellebbezéssel.

Az Air. szerint az adózó az a személy, akinek vagy amelynek adókötelezettségét adót, költségvetési támogatást megállapító törvény, e törvény, az Art. vagy önkormányzati rendelet előírja⁴¹⁴. Eljárásjogi szempontból tehát az anyagi jogszabály által adóalanynak tekintett személy minősül adózónak, vagyis az, akire a törvények adókötelezettséget, vagy legalábbis adófizetési kötelezettséget írnak elő. Adózónak kell továbbá tekinteni a bizalmi vagyonkezelési szerződés alapján kezelt vagyont⁴¹⁵.

Nem minősül ugyanakkor adózónak a kizárólag az adó megfizetésére kötelezett személy, őt csupán az adó megfizetésének kötelezettsége terheli, ellenben gyakorolhatja a törvény szerint az adózót megillető jogokat, így a fellebbezés jogát is (ld. még lentebb).

Az adóhatóság az adó megfizetésére kötelezettnek köteles megküldeni a helytállási kötelezettséget megalapozó, utólagos adómegállapítás tárgyában kiadott első- és – amennyiben van – a másodfokú határozatot, valamint az utólagos adóellenőrzés megállapításairól felvett jegyzőkönyvet.

23. 2. 2. Az adó megfizetésére kötelezett személy fellebbezési joga⁴¹⁶

Szakmai viták és bírósági döntések után a jogalkotó – 2018 után – az adó megfizetésére kötelezett személy – speciális – fellebbezési joga tekintetében is „nagyvonalú” akart lenni⁴¹⁷ (reagálva a korábbi jogértelmezési variációkra), ugyanis a helytállási kötelezettségét megállapító – az Art. 59. § (1) bekezdés e) pontja és az Art. 60. § (1) bekezdése alapján meghozott – elsőfokú adóhatósági határozat elleni fellebbezésben vitathatja a helytállási kötelezettségét megalapozó, utólagos adómegállapítás tárgyában kiadott határozatot még abban az esetben is, ha a vitatott kötelezettség tekintetében az adómegállapításhoz való jog már elévült. Egyetlen korlátként az jelentkezik, ha a bíróság az utólagos adómegállapítás

⁴¹⁴ Air. 11.§.

⁴¹⁵ Speciális rendelkezés a Polgári Törvénykönyv vonatkozó rendelkezése okán.

⁴¹⁶ Lásd még KECSŐ Gábor: Az adó megfizetésére kötelezett személy jogállása alapjogi szempontból vizsgálva - státusváltás!? *Iustum Aequum Salutare*, 2019, 4. 113-126.

⁴¹⁷ A korábbi szabályozáshoz képest mindenképp, ugyanis a jogorvoslat joga nem volt biztosított.

tárgyában kiadott határozatot már felülvizsgálta, mely esetben már nincs lehetőség fellebbezéssel élni.

Ha az adó megfizetésére kötelezett a helytállási kötelezettségét megalapozó utólagos adómegállapítás tárgyában hozott határozatot fellebbezésben vitatja, a fellebbezést elbíráló másodfokú adóhatóság elsőként az utólagos adómegállapítás jogszerűsége kérdésében dönt. Ha a felettes szerv jogszabálysértést állapít meg, a fellebbezést benyújtó adó megfizetésére kötelezettel szemben a jogszabálysértő adómegállapítás tekintetében az adóvégrehajtáshoz való jogot korlátozza vagy megszünteti, melyről határozatban dönt. E határozat meghozatalára nyitva álló határidő az iratoknak a másodfokú adóhatósághoz történő megérkezését követő naptól számított hatvan nap.

23. 2.3. A fellebbezési jog gyakorlása

A fellebbezési határidő a hatályos szabályozásban nem változott a korábbi szabályozáshoz képest, így a fellebbezést és a fellebbezést alátámasztó bizonyítékokat az írásba foglalt döntés közlésétől számított 15 napon belül, utólagos adómegállapítás esetén 30 napon belül (az ügyek összetettsége, bonyolultsága okán) lehet előterjeszteni a megtámadott döntést hozó adóhatóságnál. A fellebbezési határidőt abban az esetben is megtartottnak kell tekinteni, ha a határidőben benyújtott fellebbezés iránti kérelmet nem a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező szervnél terjesztették elő⁴¹⁸.

Az Air. a fellebbezés elektronikus úton történő benyújtására sem határoz meg a fentiekől eltérő rendelkezéseket, így elektronikus benyújtás esetén is 15, illetve 30 nap áll rendelkezésre a fellebbezés előterjesztésére, melyet a megtámadott döntést hozó adóhatósághoz szükséges elektronikus úton megküldeni.

Az Air. kifejezetten rögzíti, hogy törvény eltérő rendelkezése hiányában – tehát főszabályként – a fellebbezésnek a döntés végrehajtására halasztó hatálya van.

23. 2. 4. Az elsőfokú adóhatóság eljárása a fellebbezés során

⁴¹⁸ Air. 124.§ (2) bekezdés.

Az Air. új – igencsak ügyfélcentrikus – szabályként előírja, hogy a nem egyértelmű vagy ellentmondásos tartalmú fellebbezés esetén az elsőfokú adóhatóságnak – a mulasztás jogkövetkezményeire történő figyelmeztetés mellett – 8 napos határidő tűzésével fel kell hívnia a fellebbezésre jogosultat az egyértelmű kérelem benyújtására. A korábbi szabályozásban erre vonatkozóan nem voltak kidolgozva a részletszabályok. Ha e határidőn belül a nyilatkozattételre nem kerül sor, az elsőfokú adóhatóság a fellebbezést visszautasítja.

A fellebbezési határidő nem jogvesztő, tehát az elkésett fellebbezéshez igazolási kérelem adható be, a késedelem kimentésére. Az Air. – szintén adózóbarát – újítása szerint azonban, ha a fellebbezésre jogosult igazolási kérelmet nem terjesztett elő, az elsőfokú adóhatóság – a mulasztás jogkövetkezményeire történő figyelmeztetés mellett – 8 napos határidő tűzésével a fellebbezésre jogosultat igazolási kérelem előterjesztésére hívja fel, s a fellebbezést csupán akkor utasítja vissza, ha a fellebbezésre jogosult személy határidőn belül nem nyújt be igazolási kérelmet. E jogorvoslati kérelmet visszautasító végzés szintén fellebbezéssel támadható.

A fellebbezéssel egyidejűleg, illetve a törvény szerinti határidőben benyújtott igazolási kérelmet az elsőfokú adóhatóság elbírálja és a fellebbezés felterjesztését az igazolási kérelemnek helyt adó végzés kiadmányozását követően teszi meg. Ezen esetben a felterjesztési határidő a helyt adó végzés kiadmányozásának napján kezdődik.

Az elsőfokú adóhatóság a felterjesztést mellőzi, ha

- a jogszabálysértő döntést visszavonja, a fellebbezésnek teljes mértékben megfelelően módosítja, kijavítja vagy kiegészíti,
- a fellebbezést visszautasítja, vagy
- az eljárást megszünteti.

A felterjesztést megelőzően az elsőfokú adóhatóság, azt követően a felettes szerv megszünteti az eljárást, ha valamennyi fellebbező a fellebbezési kérelmet visszavonta. A fellebbezési kérelmet visszavonó nyilatkozat azonban nem vonható vissza.

Az adózók továbbra is lemondhatnak a fellebbezési jogukról. Az Art. 216. § alapján ráadásul a feltételes adóbírság kedvezményének alkalmazására van lehetőség az utólagos adómegállapítást tartalmazó határozat esetében, amennyiben az adózó a fellebbezési jogáról –

legkésőbb a fellebbezési határidő végéig – lemond és esedékességig a határozatban előírt adókülönbözetet megfizeti, ekkor ugyanis mentesül a kiszabott adóbírság 50 százalékanak megfizetése alól.

23. 2. 5. A fellebbezési jog korlátai

A korábban sok visszasságot kiváltó adózói praktikák kiszűrése és az adóhatósági bizonyítás „megcsontosítása” érdekében lényeges változást jelentett a korábbi szabályozáshoz képest, hogy a fellebbezésben, illetve a fellebbezés alapján indult eljárásban nem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékra hivatkozni, amelyről a fellebbezésre jogosultnak az elsőfokú döntés meghozatala előtt tudomása volt, azonban azt az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő, a tényre nem hivatkozott⁴¹⁹. Ezzel a szigorítással kapnak igazi értelmet, és indokoltságot az előzőekben tárgyalt – véleményem szerint akár túlzónak is tűnő – adózóbarát megoldások⁴²⁰.

Gondoljunk csak bele. Az ellenőrzések mielőbbi lezárásában az adózók sok esetben ellenérdekeltek. Minél jobban elhúzzák az eljárást, minél később terjesztenek elő érdemi bizonyítékokat – sok esetben már csak a bírósági eljárásban, melynek így az adóhatóság új eljárásra utasítása a következménye – annál több az esély a vizsgált adómegállapítási időszak elévülésére, amikor az adóhatóság már nem tehet megállapítást.

Ezen rendelkezés összhangban áll a Kp. 78. § (4) bekezdésében⁴²¹ foglalt rendelkezéssel is, mely alapján a megelőző eljárás (az adóhatósági eljárás) idején fennálló, de a megelőző eljárásban nem értékelt tényre, körülményre a felperes vagy az érdekelt akkor hivatkozhat, ha azt a megelőző eljárásban a közigazgatási szerv arra való hivatkozása ellenére nem vette figyelembe, azt önhibáján kívül nem ismerte, illetve arra önhibáján kívül nem hivatkozott.

Fontos tehát, hogy az adózó által a fellebbezésben előterjesztett bizonyítékokkal kapcsolatban különös körülménnyel járjon el az adóhatóság, hiszen, amennyiben azokat jogszabálysértőn nem veszi figyelembe és az adózó erre tekintettel peres eljárást indít, a bíróság a

⁴¹⁹ Air. 124.§ (3) bekezdése.

⁴²⁰ Air. 126.§ (1)-(2) bekezdései.

⁴²¹ „A megelőző eljárás idején fennálló, de a megelőző eljárásban nem értékelt tényre, körülményre a felperes vagy az érdekelt akkor hivatkozhat, ha azt a megelőző eljárásban a közigazgatási szerv arra való hivatkozása ellenére nem vette figyelembe, azt önhibáján kívül nem ismerte, illetve arra önhibáján kívül nem hivatkozott.”

bizonyítékokat figyelembe veheti, mely az adóhatóság döntésének hatályon kívül helyezését és új eljárás elrendelését is eredményezheti.

Az adózói bizonyítékok jogszerűen csak abban az esetben zárhatók ki, ha az adóhatóság az adózót az eljárás során – bizonyíthatóan – felhívta a bizonyítékok becsatolására, előterjesztésére.

Az Air. – előremutató módon – meghatározza az adóhatósági felhívás tartalmi követelményeit is. Ez azoknak a megállapításoknak és körülményeknek a bemutatását jelenti, amelyekkel összefüggésben az adóhatóság az adózót a bizonyítékok előterjesztésére felhívja, valamint a mulasztás jogkövetkezményeire történő figyelmeztetést is szükséges rögzíteni. Ha a felhívás ennek megfelelően történik és az adózó ennek ellenére nem teljesíti a felhívásban foglaltakat, ezzel összefüggő bizonyítékait a fellebbezés keretében már nem terjesztheti elő, kivéve, ha bizonyítja, igazolja, hogy az elsőfokú döntésig önhibáján kívül nem rendelkezett tudomással az adott tényről, bizonyítékról, az számára is újnak tekinthető, ez esetben ugyanis a másodfokú hatóságnak figyelembe kell vennie az adózói beadvány mellékletét is a fellebbezés elbírálása során.

Nem minősül kifejezetten jogorvoslati eszköznek az észrevétel⁴²², az adózói érdekérvényesítésnek azonban megkerülhetetlen, „régí” és alap-eszköze az ellenőrzési eljárások során.

Arra tekintettel, hogy az adózó a fellebbezésben – a fentiek szerint – csak korlátozottan terjeszthet elő bizonyítékokat, tényeket, utolsó alkalommal az adómegállapításról készült jegyzőkönyvre tett észrevételében hivatkozhat úgy új adatokra, hogy azokat az adóhatóság köteles legyen figyelembe venni, értékelni az adómegállapítás szempontjából.

Fontos hangsúlyozni, hogy az Air. szerint az észrevétel megtételére rendelkezésre álló határidők – álláspontom szerint átgondolt módon – jogvesztők. A 15 napos észrevételezési határidő elmulasztásával tehát az adózónak az adómegállapítások tekintetében már csupán az elsőfokú határozattal szemben előterjesztett fellebbezésben van lehetősége a megállapítások vitatására, valamint bizonyítékok benyújtására, azonban a fentiekben említett, korlátozott módon. Mindez tehát – érdemben – hozzájárul(hat) az eljárások észszerű határidőn belül

⁴²² Air. 97.§ (2) bekezdése.

történő lezárásának eléréséhez, hiszen az adózók maguk is érdekeltté válnak a bizonyítékok mielőbbi, de legkésőbb az észrevétel keretében történő előterjesztésében.

Az Air. – az elsőfokú eljáráshoz hasonlóan – kifejezetten úgy rendelkezik, hogy a felettes szerv által elrendelt új eljárás során sincs lehetőség új bizonyíték, illetve tény előterjesztésére. Ezen megismételt eljárás kereteiben sem adható elő tehát olyan bizonyíték vagy állítható olyan tény, melyről az adóalany a megelőző eljárásban hozott elsőfokú döntés meghozatala előtt tudomással bírt, ám azt az adóhatóság felhívására nem terjesztette elő. Kivételt – itt is – csupán az önhibán kívüliség jelenthet. Látható, hogy – helyesen – ezekben az esetekben sem enged teret a kodifikátor annak, hogy a bizonyítékok előterjesztése partalanná, időtlenné váljon.

Az adózó által az új eljárásban előterjesztett új bizonyíték, illetve tény jogszerű mellőzésének az adóhatóság – fentiekben ismertetett – felhívásán túl további feltétele, hogy az adózó terhére az eljárás akadályozására tekintettel bírságot is szükséges kiszabni.

213. 2. 6. A másodfokú szerv⁴²³ eljárása

A fellebbezést az ügy összes iratával, valamint az elsőfokú adóhatóság álláspontjának ismertetésével kell felterjeszteni⁴²⁴, kivéve, ha

- a fellebbezést az elsőfokú adóhatóság visszautasítja,
- a fellebbezési eljárást megszünteti vagy
- a fellebbezésre tekintettel a döntését
 - visszavonja,
 - esetleg módosítja,
 - kijavítja,
 - kiegészíti

a fellebbezésnek teljes mértékben⁴²⁵ eleget téve.

⁴²³ NAV Fellebbviteli Igazgatóság.

⁴²⁴ 15 napon belül, lásd Air. 126.§ (4) bekezdése.

⁴²⁵ Hangsúlyos, hogy „teljes mértékben”, ugyanis ha ez nem megtehető, akkor az elsőfokú szervnek fel kell terjesztenie a másodfokú adóhatósághoz az iratokat.

Ha az elsőfokú adóhatóság a fellebbezést felterjeszti, a felettes szerv a fellebbezéssel megtámadott döntést és a döntéshozatalt megelőző eljárást megvizsgálja⁴²⁶, tekintet nélkül arra, hogy ki és milyen okból fellebbezett.

A korábbi szabályozással egyezően, a másodfokú határozat meghozatalára rendelkezésre álló határidő utólagos adómegállapítás tárgyában hozott határozat ellen benyújtott fellebbezés esetén az iratok felettes szervhez történő érkezését követő 60 nap (figyelemmel ezen ügyek összetettségére, átlag feletti bonyolultságára), egyéb esetekben pedig az általános, 30 napos eljárási határidő érvényesül.

A vizsgálat eredményeként a felettes szerv a döntést helybenhagyja, megváltoztatja vagy megsemmisíti⁴²⁷.

Van olyan lehetősége is a másodfokú adóhatóságnak, hogy a rendelkezésre álló tények, körülmények alapján a fellebbezéssel megtámadott döntés jogszabálysértő volta miatt a megsemmisítés mellett új eljárás lefolytatását is elrendeli. Új eljárásra utasítás esetén pedig a felettes szerv döntésében kell, hogy meghatározza az új eljárásban vizsgálandó körülményeket (ide értve az adót, költségvetési támogatást és bevallási időszakot).

Hangsúlyos tehát, hogy a felettes szerv (vagy a bíróság) által elrendelt új eljárásban kizárólag az új eljárás elrendelésére okot adó körülmények, illetve az ezekkel összefüggő tényállási elemek vizsgálhatók.

A jogbiztonság megvalósítása érdekében az új eljárás tehát továbbra sem jelentheti a teljes elsőfokú eljárás megismétlését.

Szintén nem jelent változást, hogy a hatályos szabályozásban is eredményezhet a jogorvoslati eljárás „részjogerős” döntést, mely esetben a felettes szerv a felülvizsgálat során nem a teljes döntés, hanem annak csak valamely része tekintetében állapíthatja meg a jogszabálysértést – melyre tekintettel új eljárást rendelhet el –, egyebekben a döntés többi részét helybenhagyhatja vagy megváltoztathatja.

Az új szabályozás – felismerve az eljárások észszerű időn belül történő lezárásának kívánalmát – 2018. január 1-jétől bővítette a döntés felülvizsgálata körében a felettes szerv

⁴²⁶ Ennek „érdemére” vonatkozó kritikák is napvilágot látnak. Például FALCSIK István: Érdemes perelni a NAV-ot? Online: <https://www.portfolio.hu/gazdasag/20210428/erdemes-perelni-a-nav-ot-480416> (2021.12.05.)

⁴²⁷ Air. 127.§ (4) bekezdése.

intézkedési lehetőségét⁴²⁸. A másodfokú szerv jogosulttá vált a tényállás kiegészítése iránt intézkedni, melynek keretében az első fokon eljáró adóhatóságot – érdemi döntés meghozatala nélkül – a szükséges eljárási cselekmények elvégzésére utasíthatja. Ennek eredményeként – ad absurdum – a jogorvoslati szakaszban is beszerezhetővé válnak olyan hiányzó bizonyítékok, melyek – a hosszadalmas új eljárás elkerülésével – a történeti tényállást egészítik ki, árnyalják, s így, egy teljes körűen feltárt tényállás mellett, rövid úton végleges döntést hozhat a másodfokú adóhatóság. A jogalkotó tehát tudatosan szerette volna az eljárások hosszát lerövidíteni ezzel a rendelkezéssel, ugyanis „hosszú távon” egyik félnek sem érdeke azok elhúzása. Véleményem szerint azonban ezzel túl is biztosította a bírósági eljárás elkerülésének kívánalmát.

A tényállás kiegészítési eljárásra az Air. 90 napot biztosít, amely határidő nem hosszabbítható meg. Amennyiben a tényállás e határidőn belül nem tisztázható, az első fokon eljáró adóhatóság a felettes szervet köteles haladéktalanul értesíteni, mely esetben a másodfokú adóhatóság a rendelkezésre álló adatok alapján dönt.

A felettes szervnek értesítenie kell az adózót a tényállás kiegészítési eljárásról, annak kezdő napjának megjelölésével. Az értesítést az első fokon eljáró adóhatóság útján – tehát nem közvetlenül – kell megtenni. A rendelkezés nem véletlen, mivel ez is nyomatékosítja az elsőfokú adóhatóság gyakorlatias helyét, szerepét a jogorvoslati eljárásban végzett eljárási cselekmények rendszerében.

23.3. A közigazgatási per

A közigazgatási per indítására vonatkozó szabályokat a Kp. tartalmazza.

Az adózó a véglegessé vált másodfokú döntés jogszerűségét közigazgatási per keretében vitathatja a törvényszék⁴²⁹ előtt. Az új szabályozással – a határozatok mellett – az önálló fellebbezéssel támadható végzések esetében is lehetővé válik a bírói út igénybevétele, melynek ugyanakkor feltételét képezi a fellebbezés lehetőségének kimerítése. Amennyiben tehát az adózó nem él fellebbezéssel, úgy a közigazgatási per is kizárt.

⁴²⁸ Air. 127.§ (5) bekezdése.

⁴²⁹ 2016. évi CXXX. törvény 20.§.

A Kp. – eltérést nem engedő – rendelkezése szerint a keresetlevelet az elsőfokú adóhatósághoz kell előterjeszteni. Ennek határideje a másodfokú döntés közlésétől számított 30 nap. A keresetlevelet határidőben benyújtottnak kell tekinteni abban az esetben is, ha azt a jogi képviselő nélkül eljáró felperes – határidőn belül – tévesen a bírósághoz vagy a másodfokú adóhatósághoz nyújtotta be.

2020. március 1-jétől módosultak a keresetlevél és az ügy iratainak felterjesztésére és a bíróság részére való továbbítására nyitva álló határidők. A Kp. szerint ugyanis az elsőfokon eljáró közigazgatási szerv a keresetlevelet a benyújtástól számított 15 napon belül terjeszti fel az ügy irataival együtt a másodfokon eljáró közigazgatási szervhez, amely azokat a benyújtástól számított 30 napon belül továbbítja a bírósághoz.

Változatlan módon, amennyiben a keresetlevél azonnali jogvédelem iránti kérelmet is tartalmaz, – mely körbe tartozik a halasztó hatály iránti kérelem is – a keresetlevelet a benyújtástól számított – véleményem szerint sokszor betarthatatlan⁴³⁰ – 3 napon belüli felterjesztést követően, 8 napon belül kell az ügy irataival együtt a bírósághoz továbbítani.

Lényeges elem, hogy a szabályozás az ügyész számára is biztosítja a közigazgatási per kezdeményezésének jogát. Ennek értelmében, ha az ügyészi felhívásban megállapított határidő eredménytelenül eltelt, közigazgatási pert indíthat az adóhatóság véglegessé vált döntése ellen, vagy az adóhatóság eljárási kötelezettségének elmulasztása esetén az adóhatóság eljárásra kötelezése iránt.

23.4. A felügyeleti intézkedés, mint rendkívüli jogorvoslat

A felügyeleti intézkedés, mint rendkívüli jogorvoslati jogintézmény a hatályos szabályozásban is fennmaradt, pedig léte a gyakorlat során sokszor megkérdőjeleződött⁴³¹. A jogalkotónak döntenie kellett. Ha érdemben nem eszközöltek volna változást a szabályanyagon, akkor a legjobb megoldás a jogintézmény hatályon kívül helyezése lett volna. Tekintettel, hogy ez nem így történt – figyelemmel a jogorvoslati eljárások belátható időn belüli lezárása iránti igényre, illetve a rendkívüli jogorvoslati jelleg szükségességének elismerésére is – a jogalkotó számos érdemi módosítást eszközölt.

⁴³⁰ Vannak olyan időszakok, amelyekben a naptári napokban megadott – rövid – határidők nem tarthatók be. Ilyen lehet pl. a húsvéti vagy a karácsonyi időszak. Javasolható volna a naptári napok helyett, munkanapokban meghatározni a határidőt.

⁴³¹ Értsd: az adózók gyakran visszaélészerű módon kezdeményeztek felügyeleti intézkedéseket, amelyekkel elhúzták az ügyek végleges lezárását.

Felügyeleti intézkedés benyújtására (e vonatkozásban van egy lényeges különbség, hiszen az Ákr. szabályai alapján csak hivatalból lehet felügyeleti intézkedést tenni, míg az Air. megengedi a kérelemre indított felügyeleti intézkedést is) egyrészt a jogszabálysértő határozat, önálló fellebbezéssel megtámadható végzés ellen van lehetőség, másrészt e jogintézmény által feltárhatóvá válik az adóhatóság határozathozatalra, illetve önálló fellebbezéssel megtámadható végzés meghozatalára irányuló kötelezettségének elmulasztása.

Fontos kiemelni, hogy míg a korábbi – 2017. december 31-ig tartó – szabályozás szerint az elévülési időn belül nyílt lehetőség felügyeleti intézkedés iránti kérelem előterjesztésére, addig 2018. január 1-jét követően az már csak a döntés véglegessé válásától számított 1 éven belül nyújtható be. E határidő jogvesztő, így elmulasztása esetén igazolási kérelem előterjesztésének nincs helye. A jogalkotó ezzel a megoldással – illetve ezen a „fronton” is, helyesen – a partalanná váló eljárásoknak végleg búcsút intett.

Az előző mellett van egy másik szűkítő rendelkezés is. A hatályos szabályozás korlátozza ugyanis a felügyeleti intézkedés iránti kérelem benyújtásának lehetőségét, számát is. A korábbi rendelkezések alapján a felügyeleti intézkedés iránti kérelmet tetszés szerinti alkalommal nyújthatott be az adózó, erre a továbbiakban csupán egy alkalommal van lehetősége. Amennyiben tehát a benyújtott felügyeleti intézkedés iránti kérelem elbírásra kerül, újabb kérelem már nem terjeszthető elő.

A módosítás elsősorban az adózók „motiválását” célozza arra vonatkozóan, hogy a fellebbezést, mint rendes jogorvoslatot vegyék igénybe, annál is inkább, mivel a közigazgatási per indításának lehetősége csak a másodfokú végleges döntés esetén biztosított.

Ahogy már említettem a felügyeleti intézkedés a fellebbezés jogintézményével szemben, nem csupán kérelemre, hanem hivatalból is indulhat, az adóigazgatási eljárások esetén. Változott azonban a kérelem címzettjeinek köre, míg ugyanis a korábbi szabályozás szerint mind a felettes adóhatóságnál, mint az adópolitikáért felelős miniszternél, valamint az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszternél is lehetőség volt felügyeleti intézkedés kérelmezésére, addig 2018. január 1-jét követően kizárólag a felettes adóhatóságnál indulhat az eljárás kérelemre.

Az adópolitikáért felelős miniszter, valamint az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter a továbbiakban hivatalból kezdeményezhet felügyeleti intézkedést, ám csupán abban az esetben, ha a felettes adóhatóság az ügyben már döntést hozott.

A felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter már nem tehet felügyeleti intézkedést, ha az adóhatóság döntését a közigazgatási bíróság már elbírálta.

Szintén kizárt a felügyeleti intézkedés kezdeményezésének a lehetősége, amennyiben az adózó a feltételes adóbírság kedvezményét igénybe vette, azaz a fellebbezési jogáról lemondott és esedékességig megfizette az utólagos adómegállapításról hozott határozatban előírt adókülönbözetet. Ez a rendelkezés is a korábbinál lényegesen egyértelműbb szabályokat állapít meg, ezzel is biztosítva a transzparenciát.

A felettes adóhatóság mérlegelési jogköre keretében dönthet arról, hogy a felügyeleti intézkedés iránti kérelmet visszautasítja-e, ha a döntés ellen közigazgatási per is folyamatban van.

Köteles ugyanakkor visszautasítani a felügyeleti intézkedés iránti kérelmet, ha

- az elkésett – vagyis a döntés véglegessé válásától számított 1 éven túl kerül előterjesztésre, vagy ha
- a döntést a közigazgatási bíróság már elbírálta.

Tekintettel arra, hogy felügyeleti intézkedés iránti kérelem az adópolitikáért felelős miniszterhez, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszterhez már nem nyújtható be, az ilyen kérelmet az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter, vagy ha a kérelmet az adóhatóságnál nyújtották be, az adóhatóság – a felterjesztés mellőzésével – visszautasítja.

Abban az esetben, ha a kérelem visszautasítása nem történik meg, és a felettes adóhatóság jogszabálysértést nem állapít meg, akkor a felügyeleti intézkedést mellőzni kell. Erről az adózó értesítést kap, tehát döntés – azaz határozat vagy végzés – nem születik. Ehhez hasonlóan, a visszautasításról is csupán – határozat vagy végzés meghozása nélkül – tájékoztató levéllel kerül értesítésre az adózó.

Abban az esetben viszont, ha a felügyeleti intézkedés keretében olyan körülményt észlel a másodfokú hatóság, akkor a döntés megváltoztatásának, sőt a súlyosan jogszabálysértő vagy anyagi jogi szempontból jogalap nélkül meghozott határozat vagy önálló fellebbezéssel megtámadható végzés megsemmisítésének is lehet helye.

Szükség esetén (pl. a döntés jogszabálysértő elmaradása) pedig a felettes szerv – a megsemmisítés mellett – új eljárás lefolytatását is elrendelheti, vagy az elsőfokú adóhatóságot eljárás lefolytatására utasíthatja.

Speciális súlyosítási tilalmat határoz meg az Air, mely szerint a felügyeleti intézkedés keretében nem hozható olyan döntés, amely

- az adókötelezettséget,
- az adó alapját,
- az adó összegét,
- a költségvetési támogatás alapját, összegét

az adózó terhére változtatja meg.

A rendelkezés az Ákr.-ben nem fellelhető, így ez a szabály lényegi különbségnek tekinthető. Az Air.-ban való szerepeltetés oka egyrészt jogbiztonsági, garanciális szempontokra vezet vissza. Az adóigazgatási eljárások során „húsbavágó” döntések születnek, amelyekben akár jelentős összegek (tíz-, illetve százmilliós megállapítások) is sújthatják az adott adózót. A megállapított adókülönbözet mellett, bírság és pótlék is kiszabásra kerül. Felügyeleti intézkedés esetén már egy végleges döntést kell megvizsgálni, ezekben az esetekben – korábban – sem a hivatal, sem az adózó nem emelt „kifogást”, a döntést elfogadták, ad absurdum az abban foglalt kötelezettségek, előírások már teljesültek (önkéntes befizetés, végrehajtás, stb.). A hangsúly tehát a végleges döntésen van. Egy későbbi időpontban meghozott súlyosabb és „visszaható” döntés a jogalkalmazó részéről nem vállalható, illetve a bíróságok előtt nem (lenne) védhető.

Másrészt a lentebb ismertetett, rendes jogorvoslati szabályok közé ékelt súlyosítási tilalom mintájára, itt is szükséges volt ezen rendelkezések lefektetése. Jogalkalmazói problémákhoz, értelmezési nehézségekhez vezethetett volna, ha a rendkívüli jogorvoslat során, egy már végleges döntés esetében kerülhetett volna sor súlyosításra, úgy, hogy a rendes jogorvoslat keretében ez tiltott.

Problémaként jelentkezik viszont, hogy a jogszabály csupán a kérelemre indult felügyeleti intézkedés esetén szól az 1 éven belüliség követelményéről⁴³². Ezek alapján a hivatalból „indult” és tett felügyeleti intézkedések át- és visszanyúlhatnak ezen az időhatáron.

Az Air. Jogorvoslat című fejezete az ügyészi felhívásra és fellépésre, a semmisségre és a súlyosítási tilalomra vonatkozó rendelkezéseket is tartalmaz.

23.5. Ügyészi felhívás, fellépés és semmisség

Ha az ügyész az ügyészségről szóló 2011. évi CLXIII. törvény alapján⁴³³ – a közérdek védelmét biztosító feladatkörében eljárva – felhívással él, vagy sikertelen felhívás esetén fellép (vagyis hatósági eljárást kezdeményez vagy jogorvoslatot terjeszt elő), az adóhatóság az ügyész által kifogásolt döntését – időbeli – korlátozás nélkül korrigálhatja. Ezt egyrészt saját hatáskörben történő módosítással (megváltoztatással), másrészt visszavonással (megsemmisítéssel) teheti meg (ezeken kívül még felügyeleti jogkörben is – ritkán előforduló esetek).

A hatályos rendelkezések szerint is meg kell semmisíteni, illetve vissza kell vonni az adóhatóság döntését, és – szükség szerint – új eljárást kell lefolytatni a semmisség eseteiben.

Semmisnek minősül a döntés, ha

- az ügy nem tartozik az eljáró adóhatóság hatáskörébe,
- annak tartalmát bűncselekmény befolyásolta, feltéve, hogy a bűncselekmény elkövetését jogerős ügydöntő határozat megállapította, vagy ilyen határozat meghozatalát nem a bizonyítottság hiánya zárja ki,
- annak tartalmát bűncselekmény befolyásolta, feltéve, hogy az ügyészség feltételes ügyészi felfüggesztést alkalmazott, és annak tartama eredményesen telt el,
- a tartalma a közigazgatási bíróság adott ügyben hozott jogerős határozatával ellentétes, vagy
- annak meghozatala során törvényben semmisségi oknak minősített súlyos eljárási jogszabálysértést követtek el.

⁴³² Air. 128.§ (2) bekezdése.

⁴³³ Ügyészi tv. 26.§ (3) bekezdése.

Súlyosítási tilalom az adóhatósági eljárásban

A súlyosítási tilalom egyfajta garanciális elemként van jelen a szabályanyagban. Az adózók részére időbeli védelmet biztosít.

A határozattal lezárt ellenőrzés esetén a határozat véglegessé válásától, határozat nélkül lezárt ellenőrzés esetén annak befejezésétől számított 1 éven túl az adózóra nézve terheőbb rendelkezéseket tartalmazó döntés meghozatalára már nincs mód. Annak meghatározásához, hogy mi minősül az adózóra nézve hátrányosabbnak, sok minden szükséges. Ezek egyike, hogy a döntést összességében kell vizsgálni.

Ebben a részben kerültek áttekintésre azok a rendelkezéseket, amelyek jellemzik az adóigazgatás jogorvoslati rendszerét.

Láthattuk, hogy a szabályok szerteágazók és részletezők, az adózói érdekeket szolgálják és védik. Viszont azt is egyértelműen érzékelhettük, hogy a 2018 előtti szabályozáshoz képest – a hatóság szemszögéből nézve is – strict szabályok láttak napvilágot. Ezt a fajta jogalkotói megközelítés helyénvalónak bizonyult, hiszen nem észszerű az eljárásokat indokolatlanul elhúzni, bizonyos időszakonként „újratárgyalni”. Ez mindegyik fél közös érdeke, továbbá illeszkedik a bírósági eljárásokkal szemben megfogalmazott hatékonyabb és gyorsabb ügymenethez is.

A kiszámíthatóság, az egyértelműség és az átláthatóság jegyében megfogalmazott rendelkezések a bevezetésük óta állják a próbát, a szakmai körökben is hamar elfogadták őket.

Az alábbi táblázatban (10. ábra) a fenti adóigazgatási (jogorvoslati) rendelkezéseket vetem össze, illetve rendszerezem az általános közigazgatási rendtartásban szereplő – „kiüresedő”⁴³⁴ – szabályokkal.

10. ábra

Jogorvoslati rendszer az Ákr-ben és az Air-ban 2018. január 1-jétől		
	Az Air. szabályai	Az Ákr. szabályai
Jogorvoslathoz való jog	önálló jogorvoslat: az adóhatóság határozata ellen +	önálló jogorvoslat: a hatóság határozata ellen +

⁴³⁴ Id. OSAP 1229 számú hatósági statisztikákat.

	végzés ellen csak, ha törvény megengedi	végzés ellen csak, ha törvény megengedi
	egyéb esetben: az adóhatóság végzése ellen a határozat, ennek hiányában az eljárást megszüntető végzés elleni jogorvoslat keretében	egyéb esetben: a hatóság végzése ellen a határozat, ennek hiányában az eljárást megszüntető végzés elleni jogorvoslat keretében
Önálló jogorvoslattal támadható végzések (<i>dőlt betűvel szerepelnek az egymásnak megfeleltethető típusú végzések</i>)	Önálló fellebbezésnek van helye • az eljárást megszüntető, • a kérelmet visszautasító, • a bevallás, az adatbejelentés, a bejelentés, a fellebbezés vagy egyéb jogorvoslat határidejének elmulasztásával, az adószámlán nyilvántartott fizetési kötelezettség késedelmes megfizetése esetén előírt késedelmi pótlékkal kapcsolatban benyújtott igazolási kérelmet elutasító kapcsolatban benyújtott igazolási kérelmet elutasító, • az iratbetekintési jog korlátozását elrendelő, • az adózó ismételt ellenőrzésre irányuló kérelmét elutasító, • a biztosítási intézkedés, illetve az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendeléséről szóló,	Önálló jogorvoslatnak van helye • a biztosítási intézkedésről és az ideiglenes biztosítási intézkedésről szóló, • az ügyféli jogállásról vagy jogutódlásról rendelkező, • a kérelmet visszautasító, • az eljárást megszüntető, • az eljárás felfüggesztése vagy szünetelése tárgyában hozott, • az eljárási bírságot kiszabó, • a fellebbezési határidő elmulasztása miatt benyújtott igazolási kérelmet elutasító, • a zár alá vételt vagy lefoglalást elrendelő, valamint ezek megszüntetése iránti kérelmet elutasító, • az iratbetekintési jog gyakorlására irányuló kérelem tárgyában hozott elutasító, • az iratbetekintési jog korlátozására irányuló kérelem tárgyában hozott, • az eljárási költség

	• az <i>eljárási bírságot kiszabó,</i> • a <i>többletköltségek</i> megtérítésére kötelező, • az <i>eljárási költség viselésével kapcsolatos, a költségmentességi kérelmet elutasító,</i> • a <i>kézbessítési kifogás tárgyában hozott elutasító,</i> • az <i>áru hatósági felügyelet alá vonását elrendelő,</i> • a <i>visszatartási jog gyakorlásáról rendelkező,</i> • a <i>hatósági átvezetésről rendelkező,</i> • az <i>adatok zárt kezelésére irányuló kérelmet elutasító,</i> valamint • az <i>Áfa tv. XVIII. Fejezete szerinti adó-visszatéríttetési kérelmet elutasító</i> végzés ellen.	<i>megállapításával és viselésével kapcsolatos, a költségmentesség iránti kérelmet elutasító, a költségmentesség módosításáról vagy visszavonásáról szóló, valamint</i> • a végrehajtást elrendelő végzés ellen.
Kérelemre induló jogorvoslati eljárások	• a fellebbezési eljárás, • a felügyeleti eljárás • a közigazgatási per	• a fellebbezési eljárás, • a közigazgatási per
Hivatalból induló jogorvoslati eljárások	• a döntés módosítása vagy visszavonása az adóhatóság saját hatáskörében, • az ügyészi felhívás és fellépés nyomán indított és • a felügyeleti eljárás.	• a döntés módosítása vagy visszavonása a hatóság saját hatáskörében, • az ügyészi felhívás és fellépés nyomán indított és • a felügyeleti eljárás,

A döntés módosítása vagy visszavonása	Az adóhatóság • a felettes szerv vagy a közigazgatási bíróság által még el nem bírált jogszabálysértő döntését • a bíróság által még el nem bíralt jogszabálysértő döntésrészét módosítja vagy visszavonja.	• Ha a keresetlevél alapján a hatóság megállapítja, hogy döntése jogszabályt sért, azt módosítja vagy visszavonja. • Ha a keresetlevélben foglaltakkal egyetért és az ügyben nincs ellenérdekű ügyfél, a hatóság a nem jogszabálysértő döntést is visszavonhatja, illetve a keresetlevélben foglaltaknak megfelelően módosíthatja.
	Az adóhatóság a döntést az adózó terhére egy alkalommal módosíthatja.	A döntést visszavonni, módosítani egy ízben lehet.
	A módosító vagy visszavonó döntés kiadmányozására az adózó terhére a döntés véglegessé válásától számított egy éven belül, az adózó javára az adó megállapításához való jog elévüléséig van lehetőség. A súlyosítási határidő leteltét követően nem lehet az adózó javára szóló visszavont döntéssel azonos jogalapon nyugvó, az adózó terhére szóló új döntést hozni.	Nem határoz meg időbeli korlátot.

	Az adóhatóság - az eljárás megszüntetését mellőzve - visszavonja döntését, ha az adózó vagy az adó megfizetésére kötelezett személy a döntés véglegessé válása előtt elhunyt, vagy jogutód nélkül megszűnt.	-
A fellebbezésre jogosult személyek	Akikre a döntés rendelkezést tartalmaz.	Az ügyfél, vagy akire a döntés rendelkezést tartalmaz, ha azt törvény kifejezetten megengedi.

A fenti ábra során tett összevetés jól szemlélteti az adóigazgatási eljárás összetettségét, illetve specialitását, valamint a jogalkotó részéről fennálló cizelláltabb, részletezőbb szabályozás szükségességét.

Különösen szembeötlő a végzések elleni önálló fellebbezési lehetőségek sokszínűsége. A két jogszabályban természetesen vannak azonos alapokon nyugvó végzés típusok, viszont az adóigazgatási szabályok szélesebb – és egyre bővülő – körben, nagyobb számban adnak lehetőséget a végzések tekintetében a jogorvoslatra. Az adóigazgatási szabályok különlegességére mutat rá, hogy pl. a visszatartási jog gyakorlásáról rendelkező, a hatósági átvezetésről rendelkező vagy az Áfa tv. XVIII. Fejezete szerinti adó-visszatérítetési kérelmet elutasító végzésekkel szemben is lehetőség nyílik erre.

Garanciális és egyben eltérő vonás továbbá, hogy az adóigazgatási szabályok a döntések módosítására, illetve visszavonására részletesebb rendelkezéseket tartalmaznak. Fontos, hogy a szabályok e körben konkrét(abb) határidőket (pl. 1 év), illetve ahhoz eljárás jogilag hasonló körülményeket (pl. jogutód nélküli megszűnés) is tartalmaznak.

A következő ábra (11. ábra) pedig azt a rendkívüli jogorvoslatot mutatja be röviden, amelynek szabályai – véleményem szerint – a leginkább eltérnek a két jogszabályban, ezzel is adalékot adva a különálló szabályozás megítéléséhez. Az Air. szabályai itt is részletesebbek. Érezhető, hogy a jogalkotó gyakorlati szempontokat is érvényre juttatott a legutóbbi kodifikáció során. Külön kiemelendő, hogy míg az Ákr. nem ismeri a kérelemre tett felügyeleti eljárás/intézkedés lehetőségét (megj. eleve „eljárás”-nak nevezi azt), erre – szintén garanciális

okokból – az Air. továbbra is lehetőséget ad, bár annak előterjeszthetőségét viszonylag rövid és jogvesztő határidőhöz köti. Egyrészt ebből vezethető le, hogy a visszautasítás szabályai is megjelennek az Air.-ban, míg az Ákr. esetében ennek szükségét nem érezte a jogalkotó.

11. ábra

A felügyeleti eljárás/intézkedés, mint rendkívüli jogorvoslat a két jogszabályban		
	A felügyeleti eljárás szabályai (Ákr.)	A felügyeleti intézkedés szabályai (Air.)
A felügyeleti eljárás/intézkedés kezdeményezése	hivatalból	kérelemre és/vagy hivatalból
Az eljárásra/intézkedésre jogosult	a felügyeleti szerv	a felettes adóhatóság
Az eljárás/intézkedés kezdeményezésére nyitva álló határidő	Főszabályként nincs. Egyes esetekben (a büntetőügyben hozott határozat közlésétől számított) 1 éven belül, de akár a döntés véglegessé válásától, vagy, ha az hosszabb, a teljesítési határidő utolsó napjától számított 5 év elteltével is.	A kérelemre tett felügyeleti intézkedés esetén a döntés véglegessé válásától számított 1 éven belül (jogvesztő határidő). A hivatalból tett intézkedésre nincsen speciális határidő.
Hány alkalommal terjeszthető elő?	legfeljebb egy ízben	egy alkalommal
A kérelmet vissza kell utasítani, ha	-	Az adóhatóság döntését, döntésrészét a közigazgatási bíróság már elbírálta (res iudicata).

	-	A feltételes adóbírság kedvezményét igénybe vette az adózó.
	-	Elkésett a kérelem.
		A kérelmet az adópolitikáért felelős miniszterhez, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszterhez terjesztették elő vagy ha az ilyen címzett kérelmet az adóhatóságnál nyújtották be.
A kérelem visszautasítható, ha	-	Közigazgatási per van folyamatban.
A hatóság döntése nem változtatható meg és nem semmisíthető meg/felügyeleti eljárás/intézkedés nem tehető, ha	azt a közigazgatási bíróság érdemben elbírálta,	A felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter nem tehet felügyeleti intézkedést, ha az adóhatóság döntését, illetve döntésrészét közigazgatási bíróság már elbírálta.
	semmisségi ok esetén az Ákr. 123. §-ban foglalt idő eltelt,	-

	semmisségi ok hiányában az ügyfél jóhiszeműen szerzett és gyakorolt jogát sértene,	-
	a kötelezettséget megállapító döntés véglegessé válásától, vagy, ha az hosszabb, a teljesítési határidő utolsó napjától számított öt év eltelt.	-

23.6. Az adóhatósági eljárások jellegzetességei

23.6. 1. Az adóigazgatási eljárások során hozott döntések saját hatáskörű módosítása és visszavonása, avagy „kibújóska” a jogorvoslati kérelem másodfokú adóhatóság általi elbírálása alól

Tekintve, hogy az adóigazgatási eljárásokban született döntések vonatkozásában – szemben az egyéb közigazgatási eljárások során hozott döntésekkel – megmaradt a másodfokú (adó)hatóság általi felülvizsgálat lehetősége, így – megítélésem szerint – különös jelentősége van az elsőfokú adóhatósági döntések saját hatáskörben történő módosításának, visszavonásának is. Erre figyelemmel indokolt ezeknek a szabályoknak a részletesebb áttekintése, kibontása, egyértelműen az adóigazgatási rendelkezések oldaláról közelítve.

A hivatalból indult eljárásokban a döntést hozó – elsőfokú – adó- és vámigazgatóság, valamint a közigazgatási perrel érintett döntést hozó adóhatóság a felettes szerv vagy a közigazgatási bíróság által még el nem bírált jogszabálysértő döntés, illetve a bíróság által még el nem bírált jogszabálysértő döntésrész jogszerűségét maga is helyreállíthatja annak módosításával vagy visszavonásával, így továbbra is jelentős szerep jut ezen szerveknek a közigazgatási döntés jogszerűsége körében.

A döntés saját hatáskörben történő módosításra, visszavonására az adózó terhére 1 éven belül van lehetőség, míg az adózó javára az elévülési időn belül gyakorolható ezen jog, mely időbeli korlátok nem változtak a korábbi szabályokhoz képest.

Új korlátot rögzít – ezzel garanciális szabályokat épít be – azonban az Air. 120. § (2) bekezdésének utolsó fordulata, melynek értelmében, ha az adózó javára a döntés visszavonásra került, a súlyosítási határidő leteltét követően – vagyis a véglegessé válástól eltelt 1 éven túl – nem lehet a visszavont döntéssel azonos jogalapon nyugvó, az adózó terhére szóló új döntést hozni. Visszavonás esetén tehát a véglegessé válástól számított 1 éven belül kiadható újabb, akár az adózóra terhes határozat is az ügyben, ezt követően azonban már nem.

Azon ellentmondásos helyzet megszüntetése érdekében, hogy az eljárás közben elhalálozott, jogutód nélkül megszűnt adóalany terhére – végül – behajthatatlan követelés kerüljön megállapításra, az Air. 120. § (6) bekezdése kifejezetten arról rendelkezik, hogy a döntést akkor is vissza kell vonnia az adóhatóságnak, ha az adózó vagy az adó megfizetésére kötelezett személy a döntés véglegessé válása előtt elhunyt⁴³⁵ vagy jogutód nélkül megszűnt.

A jogintézményt elsősorban összehasonlító-, illetve tartalomelemzéssel – kiegészítve néhány gyakorlati meglátással, valamint esettanulmánnyal – kívánom bemutatni, elsődleges kérdésként megfogalmazva azt – és választ keresve rá –, hogy a közigazgatáson belüli reparáció nélkülözhetetlen-e és azt a jogalkotó is támogatja-e.

A jogorvoslati rendszer az ügyfél és az eljárás egyéb résztvevői számára biztosít jogorvoslati eszközöket (korábbiakban bemutatva), ezen kívül lehetőség nyílik a döntések hivatalból történő felülvizsgálatára is. Ez a többrétű jogorvoslati rendszer érvényre juttatja a jogbiztonságot és egyúttal lehetővé teszi a hibás döntések korrigálását.

Az alábbiakban ismertetett jogintézmény egy bonyolult és összetett döntéskorrigálási rendszer részét alkotja. Az adóigazgatási eljárások során hozott döntések saját hatáskörben történő módosításának, valamint visszavonásának fundamentumát a hatóság döntés-felülvizsgálati joga és a jogorvoslathoz való jog képezi. Ez utóbbit maga az Alaptörvény is rögzíti, hiszen a XXVIII. cikk (7) bekezdésében található jogorvoslathoz való jog értelmében mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.

⁴³⁵ Korábban ebben a kérdésben nem alakult ki egységes álláspont.

23. 6. 2. A jogintézmény alapja, lényege és jellemzői

A jogintézmény lényegét az állami adóhatóság ún. „önkorrekciós” jogában kell keresnünk. Ezen kijelentés azzal támasztható alá, hogy a jogorvoslati kérelem benyújtása – bár alapvetően a jogorvoslati jog a más szervhez vagy magasabb fórumhoz fordulás lehetőségét jelenti – egyúttal megnyitja az alapdöntést meghozó szerv – jelen esetben az állami adóhatóság – számára is az ún. „önkorrekció” lehetőségét. Emellett pedig az állami adóhatóság hivatalból is tehet ilyen intézkedést.

A közigazgatási eljárások eljárási alapelveit 2018. január 01-jéig a Ket. tartalmazta, mely háttérjogszabályként és főszabályként minden eljárásban alkalmazandó volt, nyilván azzal a kivétellel, ha az adott területet speciálisan szabályozó jogszabály másként nem rendelkezett. Az adóigazgatással kapcsolatos alapelveket jelenleg és egyrészt az Air. tartalmazza.

A közigazgatási eljárások alapelvei között a Ket. 1. § (1) bekezdésében szerepelt a *törvényesség elve*, mely szerint a közigazgatási hatóság az eljárása során köteles megtartani és másokkal is megtartatni a jogszabályok rendelkezéseit. Az alapelv – ahogyan korábban már bemutatásra került – jelenleg is szerepel az Air. alapelvei között.⁴³⁶

Ebből az elvből kiindulva régebben, illetve jelenleg is kiemelt érdek fűződött/fűződik a döntések jogszerűségéhez, valamint megalapozottságához. Az eljárásban részt vevők ennek tudatában tesznek eleget az előírt adókötelezettségeiknek, illetve gyakorolnak egyes jogokat.

A fenti alapelv mellett – korábban a Ket. 7. §-a értelmében, jelenleg pedig az Air. 2.§-ában foglaltak szerint⁴³⁷ – hangsúlyos, hogy a közigazgatási hatóság a költségtakarékosság és a hatékonyság érdekében úgy szervezi meg a tevékenységét, hogy az az ügyfélnek és a hatóságnak a legkevesebb költséget okozza, és az eljárás a leggyorsabban befejezhető legyen.

A gyakorlatban nagyon fontos, hogy ezek az elvek érvényre jussanak. Ez sok esetben problémás, hiszen a mindennapi gyakorlatban előfordulhatnak olyan esetek, amikor nem kellő hangsúllyal kerül egy-egy alapelv figyelembevételre, illetve azokat helytelenül adaptálják a jogalkalmazók a konkrét ügyben. Ahhoz, hogy az alapelvek valóban érvényre jussanak

⁴³⁶ Lásd Air. 1. § [Törvényesség (legalitás) elve].

⁴³⁷ Lásd Air. 2. § [Szakszerű és hatékony eljárás elve].

lényeges, hogy olyan egyéb, konkrét jogszabályi előírások is legyenek, amelyek azok gyakorlatba való átültetését elősegítik.

A bemutatott jogintézmény esetében erre lehetnek jó példák azok a jogszabályi előírások, melyek értelmében a közigazgatási szervek nincsenek kötve saját döntésükhöz.⁴³⁸ A törvényi keretek között és feltételek fennállása esetén – ergo – jogukban áll azt felülvizsgálni. Ez alapján pedig lehetőségük van egy már meghozott döntésnek a saját hatáskörben történő korrigálására. Ennek alapvető célja az adózói sérelem orvoslása, a törvényes állapot gyors és költséghatékony helyreállítása.

Ez az eljárás lényegében egy előrehozott jogvédelemnek fogható fel – érdekes módon adva az eljáró hatóságnak egy ilyen karakterisztikát is –, hiszen a saját hatáskörben történő korrekció „kiváltja” a döntési jog felettes szerv részére való átadásának szükségességét, ezzel pedig a már említett alapelvi elvárások is hatékonyabban érvényre jutnak, azaz mindegyik fél „jól jár”.

A saját hatáskörben történő eljárás során két út áll az állami adóhatóság előtt. Egyrészt a döntés felülvizsgálatát követően – az ún. reformatórius jogkörével élve – módosítja döntését, másrészt – az ún. kasszációs jogkörében – visszavonhatja azt. Az eljárás lényege, hogy a döntés hibáit, hiányosságait az eredeti döntést meghozó szerv egyfokú eljárás keretében anélkül küszöböli ki, hogy az eljárás alá vont személy az újabb döntéssel szemben elveszítené jogorvoslati lehetőségeit. Ez nemcsak költségkímélő, de – ahogyan már utaltam rá – tehermentesíti a felettes szervet is, hiszen a másodfokú eljárásban is döntés kell(ene) hozni (a módosítás és a visszavonás másodfokú „hasonmásainak” a megváltoztatás és a megsemmisítés számít). Zárójelben szükséges itt megemlíteni azt a különbséget, hogy a felettes szerv a megsemmisítés mellett új eljárást is elrendelhet. Erre az elsőfokú állami adóhatóságnak azonban nincs jogköre.

A korábbi és a jelenlegi jogszabályi környezetben is történhet a döntéskorrekció hivatalból vagy kérelemre.

Az adóigazgatási döntések felülvizsgálatára irányuló, az adózó/ügyfél kérelmére induló jogorvoslati eljárásoknak két fajtája létezik. A fellebbezési kérelem alapján induló fellebbezési eljárás, mint rendes jogorvoslati eljárás, és a felügyeleti intézkedés iránti kérelem alapján induló felügyeleti intézkedés iránti eljárás, mint rendkívüli jogorvoslati eljárás. A

⁴³⁸ Döntés alatt értve – hasonlóan az Ákr-hez – a határozatot és a végzést is. Lásd Air. 72.§.

döntések felülvizsgálatára irányuló hivatalból indított döntés-felülvizsgálati eljárások szintén két csoportra oszthatóak. A döntést hozó állami adóhatóság által végzendő saját hatáskörű döntés-felülvizsgálat és a felettes állami adóhatóság vagy az arra jogosult miniszter⁴³⁹ által hivatalból indított felügyeleti intézkedés iránti eljárás, mint speciális döntés-felülvizsgálati eljárás.⁴⁴⁰

Itt szükséges kihangsúlyozni, hogy a közigazgatási szerveknek a törvényesség elvének alapvető rendelkezéséből fakadóan nemcsak lehetősége, hanem kötelezettsége is a törvénytörő döntés korrigálása. Így jogorvoslati kérelem hiányában is – helyesen – adott a lehetőség arra az állami adóhatóságnak, hogy a döntést a saját hatáskörében indított eljárása keretében hivatalból is felülvizsgálja és használja a hivatalból történő döntéskorrekció eszközét.

23. 6. 3. A saját hatáskörű döntések formái, illetve azok meghatározói és csoportosítása

Az adott helyzetben elérni kívánt joghatást tekintve – amelyet az állami adóhatóságnak a döntéshozatalt megelőzően egyértelműen meg kell határoznia – a döntés tartalmának a korrigálására több döntési forma (módosítás, visszavonás, kijavítás, kiegészítés, új határozat hozatala) is létezik. Fontos kihangsúlyozni, hogy az egyes döntési formákat a céljuknak, a rendeltetésüknek megfelelően kell alkalmazni. A döntéshozónak a döntéshozatalt megelőzően egyértelműen meg kell határozni, hogy milyen joghatást kíván elérni ezekkel az adott helyzetben. Egy nem jól megválasztott forma, a későbbiekben még több problémát generálhat.⁴⁴¹

Az alkalmazandó döntési formát csoportosítani is tudjuk, így pl. a döntés tartalmában bekövetkezett:

- változás jellege (érdemi, nem érdemi),
- iránya (szűkítő, bővítő), illetve
- mértéke (teljes, részleges)

is meghatározhatja azt.

⁴³⁹ Az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter.

⁴⁴⁰ Lásd például Kúria Kfv.VI.35.051/2013/5. számú végzését. (Közzétéve korábban BH2014. 226. szám alatt).

⁴⁴¹ Például a tényállás nem teljes körű feltárása miatt a döntés módosítása történik meg, holott annak visszavonása lenne indokolt.

Megjegyzést érdemel egy érdekes és viszonylag ritkán alkalmazott döntési forma. Ez a sajátos döntés-korrigálási forma az új határozat hozatala, melyre például akkor kerül sor, amikor az állami adóhatóságnak az adómentességet vagy adókedvezményt határozott időre megállapító határozata jogszabálysértő. Ebben az esetben az állami adóhatóság a jogszerű adókötelezettséget a jövőre nézve új határozattal írja elő. Ez a korábbi és a jelenlegi jogszabályi környezetben is fellelhető.⁴⁴²

23. 6. 5. Visszavonás vagy módosítás?

A döntés tartalmát képező – azaz a döntésből nem hiányzó – elem érdemi korrigálása visszavonással vagy módosítással történhet. Ahogy már korábban utaltam rá nem mindegy melyik döntés típust választjuk. Az alábbiakban kiemelem azokat a jellemzőket, amelyek segítenek a megfelelő típus meghatározásában.

A döntés visszavonása tipikusan abban az esetben szükséges, ha megállapítást nyer, hogy az állami adóhatóságnak az ügyben egyáltalán nem, vagy nem az adott típusú döntést kellett volna meghoznia, illetve az olyan hibában szenved, mely egyéb módon nem orvosolható.

Lényegében eredeti állapot helyreállítása történik. A döntés visszavonása egyirányú, a teljes korábbi döntést érinti, annak minden megállapítását törli. Mondhatjuk úgy is, hogy ezzel a döntéssel az alapdöntés – eljárás jogilag – megszűnik. Ezáltal tehát olyan jogi helyzet áll elő, mintha az alapdöntés meghozatalára sor sem került volna, a jogszabálysértő döntés meg sem született volna. A visszavonó döntés véglegessé⁴⁴³ válásával az alapdöntéshez fűződő joghatások visszaható hatállyal, teljes mértékben megszűnnek, illetőleg a véglegessé még nem vált döntés esetében azok nem állnak be.

A jelenlegi jogszabályi környezet biztosítja, hogy a visszavonó, illetve a módosító döntés ellen is jogorvoslati lehetősége legyen az adóznak.⁴⁴⁴ Így elméletileg nincs akadálya annak sem, hogy a visszavonó döntést az eljáró állami adóhatóság visszavonja. Ez esetben az alapdöntés minden tartalmi elemében hatályossá válik, tehát ilyen értelemben itt is visszaáll az eredeti (döntési)állapot. Megjegyzendő, ha a visszavonó határozat visszavonása szükséges

⁴⁴² Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 127. § (2) bekezdése, illetve az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 142. § (2) bekezdése.

⁴⁴³ 2018. január 01-jét követően az állami adóhatósági döntések nem jogerőre emelkednek, hanem véglegessé válnak.

⁴⁴⁴ Air. 122.§ (4) bekezdése.

– hacsak nincs valamilyen különleges, az állami adóhatóság érdekkörén kívül felmerült nyomós ok a visszavonásra – az az állami adóhatóság komoly szakmai hibáját sugallja.

Előbbiekkal szemben a döntés módosítása főszabályként (kivéve a teljes körű módosítás esetét) csak a döntés egyes megállapításaira vonatkozik, tehát az egyes megállapítások kerülnek korrigálásra.

A módosító döntések joghatását vizsgálva különbséget lehet tenni a döntések formai és tartalmi megjelenését illetően. Tartalmi szempontból a módosítás joghatása, hogy az alapdöntés a (részleges) módosító döntéssel együtt képez tartalmi egységet. Kimondható tehát, hogy az alapdöntés a módosító döntéssel együtt képezi a módosított döntést. A módosítás az alapdöntés részévé válik, így a két döntés a továbbiakban kizárólag együtt értelmezhető. Jogi érdekesség, hogy a tartalmilag egységes döntés mellett az egyes döntésekkel szemben gyakorolható rendes jogorvoslati jogosultság fennállását az egyes döntések formai (alaki) különállóságára tekintettel kell meghatározni.

A módosító döntéssel a döntés többirányú lehet, tehát az alapdöntésben megállapított kötelezettségek csökkenthetők és/vagy – a törvényi korlátok keretei között – növelhetők. A rendelkező és/vagy az indokolási rész szabadon korrigálható, azzal, hogy a módosítással nem érintett részeknek a módosító döntésben történő ismételtesére nem kerülhet sor.

Típusát tekintve a módosító döntés (itt határozat) részleges vagy – speciális esetben – teljes körű lehet, utóbbi – adott esetben – a visszavonó határozat alternatívájának is tekinthető azon ügyek vonatkozásában, melyek esetében az Art. 105. §-ában megfogalmazott határozathozatali kötelezettség⁴⁴⁵ miatt az ügy érdemi lezárásaként visszavonó határozat nem hozható. Minden olyan eljárásban, amikor a határozat visszavonása kizárt (amikor a törvény előírása alapján kötelező határozatot hozni), akkor teljes körű módosító határozat kiadmányozásának van helye. Erre példa az a speciális eset, amikor az adóellenőrzés alapján

⁴⁴⁵ Ezen ügýtípusok az Art. 105. §-a szerint a következők: a bevallások utólagos ellenőrzése, az ismételt ellenőrzés (ideértve a felüellenőrzést is), az állami garancia beváltásához kapcsolódó, valamint a feltételes adómegállapítás alapjául szolgáló tényállás megvalósulására vonatkozó ellenőrzés. 2018-tól az Air. 117. §-a adóellenőrzés – azaz a 89. (1) bekezdés a) pont szerinti, ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező ellenőrzés – esetén írja elő minden esetre nézve a határozathozatali kötelezettséget, az Air. 92. §-a pedig az ismételt ellenőrzést (ideértve a felüellenőrzést is) adóellenőrzés vonatkozásában teszi lehetővé, így az ismételt ellenőrzést is mindenképp határozattal kell lezárni. Az új Art. 163. § (4) bekezdése pedig az állami garanciabeváltás tárgyában az esetben is határozatról beszél, amikor a kérelmet az adóhatóság teljes mértékben teljesíti.

hozott határozat csak elévült időszakok vonatkozásában tenne megállapítást. Ilyenkor nem a határozat visszavonásának, hanem teljes körű módosításának lenne helye, melyben azt kellene megállapítani, hogy az állami adóhatóság az ellenőrzés eredményeként sem az adózó terhére, illetve javára szóló adókülönbözetet, sem adóhiányt, sem jogkövetkezményt nem állapít meg (az elévülés miatt).

Példaként említhető még az a teljes körű a módosítás, amikor az elévült időszakokra vonatkozó megállapítás törlése mellett valamennyi el nem évült időszakra megállapított adókülönbözet (adóhiány) módosításra kerül és így a jogkövetkezmény összege is módosítást igényel.

23. 6. 6. A bemutatott jogintézmény jogszabályi háttere 2018. előtt az Art., illetve a Ket. szabályai tükrében

2018. január 01-jét megelőzően a Ket. tartalmazta a közigazgatási hatósági határozatokkal kapcsolatos általános szabályok eljárásjogi hátterét. Emellett az Art. rögzítette az adóigazgatási eljárások során hozott döntések módosításával és visszavonásával kapcsolatos különös szabályokat.⁴⁴⁶

Itt kell röviden kiemelni azt, hogy az állami adóhatóságnak tekintettel kell(ett) lennie az egyes anyagi jellegű jogszabályokra, jogszabályi rendelkezésekre is, különös figyelemmel a vámszakmai területre. A vámigazgatási ügyekben 2018. január 01-je előtt az uniós és hazai vámjogszabályok, így például a közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény és a Ket. rendelkezései voltak az irányadóak. A jövedéki és a regisztrációs adóval összefüggő ügyekben pedig ezen esetekben az Art. rendelkezéseit kellett alkalmazni. Ezek mellett a fémkereskedelmi ügyek vonatkozásában – az egyes fémek begyűjtésével és értékesítésével összefüggő visszaélések visszaszorításáról szóló 2009. évi LXI. törvény 13. § (2) bekezdése alapján – a Ket. rendelkezései voltak irányadóak.

A Ket. már az alapelvi rendelkezései között megteremtette a lehetőséget a hatóság saját döntése felülvizsgálatának, valamint a döntések kijavítását, kiegészítését, módosítását és visszavonását célzó hivatalbóli intézkedéseknek.⁴⁴⁷

E törvény a későbbiekben differenciált szabályozást adott a kérelem alapján induló jogorvoslati eljárásokra, illetve a hivatalbóli döntés-felülvizsgálatokra vonatkozóan, melyhez

⁴⁴⁶ Art. 135.§.

⁴⁴⁷ Ket. 3.§ (2) bekezdés c), d) pontjai.

igazodóan külön törvényi szakasz⁴⁴⁸ foglalkozott a fellebbezés alapján, illetve a hivatalból történő módosítás és visszavonás szabályaival.⁴⁴⁹

A Ket. 103. § (1) bekezdése szerint, ha a fellebbezés alapján a hatóság megállapítja, hogy döntése jogszabályt sért, a döntését módosítja vagy visszavonja. Speciális szabályként ugyanezen jogszabályhely (2) bekezdése értelmében a hatóság a fellebbezés esetén a nem jogszabálysértő döntést akkor is visszavonhatta, illetve a fellebbezésben foglaltaknak megfelelően módosíthatta, ha a kérelemben foglaltakkal egyetértett, feltéve, hogy az ügyben nem volt ellenérdekű ügyfél.

A Ket. 114. § (1) bekezdése alapján, ha a hatóság megállapítja, hogy a fellebbezés elbírálására jogosult hatóság, a felügyeleti szerv vagy a közigazgatási ügyekben eljáró bíróság által el nem bírált döntése jogszabályt sért, a döntését módosítja vagy visszavonja. A Ket. 114. § (2) bekezdése alapján az (1) bekezdés szerinti eljárás lefolytatására – az Alkotmánybíróság határozata vagy ügyészi felhívás alapján indított eljárás kivételével – a hatóság csak egy ízben, és ha törvény eltérően nem rendelkezik, a döntés közlésétől számított egy éven belül jogosult.⁴⁵⁰

A Ket. 114. § (3) bekezdése alapján a döntést a hatósági nyilvántartásba, illetve a hatósági igazolványba felvett téves bejegyzés, valamint az állampolgársági bizonyítvány ténymegállapítása kivételével nem lehet módosítani vagy visszavonni, ha az jóhiszeműen szerzett és gyakorolt jogot sértene.

Az Art. szabályozási szinten nem különítette el élesen a jogorvoslati kérelemre vagy hivatalból történő saját hatáskörű döntéskorrekció esetköreit, hanem általánosságban deklarálta a döntés módosításához vagy visszavonásához való jogot. A fellebbezéssel kapcsolatos eljárási szabályok között szerepeltette a fellebbezés alapján történő módosítás vagy visszavonás jogalapját.

Az Art. 135. § (1) bekezdése szerint, ha az adóhatóság megállapítja, hogy a felettes szerv vagy a bíróság által még el nem bírált határozata (végzése) jogszabálysértő, a határozatát (végzését) az adózó terhére a határozat (végzés) jogerőre emelkedésétől számított egy éven

⁴⁴⁸ Ket. 103.§.

⁴⁴⁹ Ket. 114.§.

⁴⁵⁰ Lásd még ÁRVA – BALÁZS – BARTA – PRIBULA - VESZPRÉMI: *Közigazgatási eljárások*. Debreceni Egyetemi Kiadó 2017. 122.

belül, az adózó javára az adó megállapításához való jog elévüléséig módosítja vagy visszavonja.⁴⁵¹ A megállapításhoz, a visszaigényléshez való jog elévüléséig módosítja vagy visszavonja a határozatát (végzését) az adóhatóság akkor is, ha azt törvény előírja.

Az Art. 137. § (2) bekezdése alapján a fellebbezést az ügy összes iratával a fellebbezés beérkezésének napjától számított 15 napon belül fel kell terjeszteni a felettes szervhez, kivéve, ha az adóhatóság a megtámadott határozatot (végzést) visszavonja, illetőleg a fellebbezésnek megfelelően módosítja, kijavítja vagy kiegészíti.

Az ismertetett jogszabályi rendelkezések értelmében a Ket. 114. §-a és az Art. 135. §-a szerinti esetekben konkrét jogszabálysértésnek kellett fennállnia a döntés módosításához vagy visszavonásához.

Vegyük példálózva sorra, hogy egy döntés mikor minősülhetett jogszabálysértőnek (ezek a szempontok most is irányadók):

- amely ellentétes volt az ügyben irányadó anyagi jogszabállyal (pl. olyan jogot biztosít az adózó számára, amely azt nem illeti meg, vagy olyan kötelezettséget állapít meg az adózó terhére, ami jogszabályi rendelkezéssel nem támasztható alá);
- amelynek kibocsátására az állami adóhatóságnak nem volt törvényes felhatalmazása (pl. más közigazgatási szerv hatáskörébe, illetékességi körébe tartozó ügyben hozott határozat vagy olyan határozat, amely nem közigazgatási szerv hatáskörébe tartozik);
- amely megalapozatlan volt (a döntésnél irányadónak tekintett tényállást a beszerzett bizonyítékok nem támasztják alá);
- amelynek meghozatalakor vagy azt megelőzően lényeges, az ügy érdemi eldöntését befolyásoló eljárási jogszabálysértést követtek el (pl. a jogszabály kötelező előírása ellenére nem kérték ki valamely szerv véleményét vagy egy kizárt személy vett részt a döntéshozatalban).

A Ket. 103. §-ában és az Art. 137. §-ban szabályozott fellebbezés nyomán történő módosításnak, visszavonásnak viszont két esetköre volt. Ebben az esetben ugyanis a

⁴⁵¹ Kivételesen, az Art. 135. § (2) bekezdésében foglalt esetkörökben – így, ha a bíróság a büntetőügyben hozott jogerős ítéletével megállapította, hogy az adózó adókötelezettsége teljesítésével összefüggésben csalást, költségvetési csalást, adócsalást, illetve munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalást követett el; a határozatot (végzést) hozó adóhatóság dolgozója a köteletségét a büntetőtörvénybe ütköző módon szegte meg úgy, hogy ez a határozat (végzés) meghozatalát befolyásolta, és ezt a bíróság büntetőügyben hozott jogerős ítélete megállapította; az adózó rosszhiszemű volt – az adózó terhére is lehetséges egy éven túl a korrigálás, de akkor is csak az elévülési időn belül.

jogsabálysértés megállapítása mellett a döntést hozó hatóságnak arra is lehetősége volt, hogy felülmérlegelje a saját döntését, és jogsértés hiányában is módosítsa vagy visszavonja korábbi döntését.

A mérlegelés alapján hozott döntés akkor lehet jogsabálysértő,

- ha a döntés megalapozatlan;
- ha a döntésnél mérlegelt tények nem felelnek meg a valóságnak;
- ha a hatóság túllépte a mérlegelés jogsabályban meghatározott kereteit;
- ha a döntést megelőző eljárásban az annak érdemére kiható eljárási szabálytalanság történt.

Az adóigazgatási eljárásokban a nem jogsabálysértő döntés módosítására viszonylag ritkábban kerülhet sor, hiszen ha az adókötelezettség, illetve vámkötelezettség fennáll, úgy azt az állami adóhatóságnak – mérlegelés nélkül – érvényesíteni kell. Ennek betudhatóan, általános élel elmondható volt a korábbi szabályozási környezetben is, hogy a nem jogsabálysértő döntés módosítására elsősorban a mérlegelés keretében hozott döntések tekintetében kerülhetett sor. Azonban volt példa arra is, hogy a nem jogsabálysértés miatt történő módosítás – kifejezett törvényi rendelkezés alapján, szűk körben, de – a kötelezettségek utólagos teljesítése esetében is előforduljon. Az Art. 172. § (7) bekezdése, amely szerint az abban felsorolt mulasztások miatt mulasztási bírságot kiszabó és teljesítésre felhívó határozatban foglalt kötelezettség elmulasztása esetére ismételt (kétszeres) bírság kiszabását írta elő, ugyanis a harmadik mondatával lehetővé tette az ismételt (kétszeres) bírság korlátlan mérséklését az utólagos teljesítésre tekintettel. Tehát nem azért, mert az ismételt bírság kiszabása jogsabálysértő lett volna.

Hasonló szabályokat tartalmazott az Art. 172. § (16) bekezdése. Ebben a rendelkezésben a szokásos piaci ár meghatározásával, valamint az ellenőrzött külföldi társaságokkal folytatott jogügyletekkel összefüggő nyilvántartási kötelezettséggel kapcsolatos – a rendelkezésben meghatározott – jogsértések miatti ismételt (az eredeti mulasztási bírság négyszereséig terjedő) mulasztási bírság korlátlan mérséklésére nyílt lehetőség.

Itt kell kiemelni, hogy abban az esetben, ha a döntés nem jogsabálysértő, úgy megváltoztatására csak az alábbi együttes feltételek fennállása esetén kerülhetett sor:

- kizárólag az ügyfél jogorvoslati kérelme alapján, azaz hivatalból nem,
- ha az ügyben nincs ellenérdekű ügyfél és

- a hatóság a jogorvoslati kérelemmel maradéktalanul egyetért, azaz saját korábbi döntését az ügyfél javára, a jogorvoslati kérelemben foglaltaknak megfelelően kívánja módosítani.

Természetesen ez esetben is érvényesültek a megváltoztatás egyéb szabályai is, így pl. hogy arra csak akkor kerülhetett sor, ha a döntést a felettes szerv vagy a bíróság még nem bírálta felül.

Lényeges továbbá, hogy a módosítás nem lehetett már ekkor sem parttalan: a módosító döntés indokolásában minden esetben kimerítően szerepeltetni kellett, hogy mely okból került sor a nem jogszabálysértő döntés korrigálására.

A fentiek alapján tehát elmondható, hogy az Art. szabályai alapján a jogszabálysértő döntések hivatalból történő módosításának vagy visszavonásának jogalapját az Art. 135. § (1) bekezdésének, míg a jogszabálysértő döntések fellebbezés alapján történő módosításának vagy visszavonásának a jogalapját az Art. 137. § (2) bekezdésének és 135. § (1) bekezdésének rendelkezései együtt alkották.

Abban az esetben pedig, ha az adóhatósági döntés módosítására jogszabálysértés hiányában az adózó fellebbezése alapján kerül sor, az állami adóhatóságnak kizárólag az Art. 137. § (2) bekezdésére, mint önálló jogalapra kellett hivatkoznia.

A korábbi jogszabályi környezetben, amennyiben az adózó jogorvoslati kérelmet nyújtott be, úgy a hatóságnak az abban foglaltakat teljes körűen vizsgálnia kellett. A kérelem felettes hatósághoz való felterjesztésének volt helye, ha a hatóság meggyőződése szerint nem történt jogsértés vagy az nem olyan mértékű, ami a fellebbezésnek teljes mértékben megfelelő módosítást indokolt.

Volt arra is példa, hogy a kérelemben foglaltak nem alapozták meg a módosítást, az elsőfokú állami adóhatóság azonban olyan jogszabálysértést tár fel, amely alapján a döntés módosítása, vagy visszavonása volt indokolt. Ekkor azonban figyelemmel kellett lenni arra, hogy amennyiben az elsőfokú állami adóhatóság részben, vagy egészben nem értett egyet a fellebbezésben foglaltakkal, akkor a jogorvoslati kérelmet fel kellett terjesztenie a felettes szerv részére.

A fellebbezések elbírálásával kapcsolatban hangsúlyozandó még, hogy nem felelt meg a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének, ha az elsőfokú állami adóhatóság a megsemmisítő (és új eljárás lefolytatására utasító) másodfokú döntés elkerülése érdekében a tényállás tisztázása nélkül és egyúttal a fellebbezés felterjesztése helyett – inkább – saját hatáskörben törölte a megállapításait. A főszabály az volt, hogy abban az esetben, ha az adózó fellebbezéssel élt az elsőfokú döntés ellen, akkor a fellebbezést fel kellett terjeszteni.

A felterjesztési kötelezettség alól a jogszabályok csak kivételesen engedtek eltérést.

A Ket. szerinti eljárásokban (pl. vámszakmai ügyek) nemcsak a módosítás, hanem a visszavonás is csak akkor volt lehetséges, ha az a fellebbezésnek megfelelően történt, vagyis ha az ügyfél kifogásainak a hatóság minden tekintetben helyt adott.

Az Art. szerinti eljárásokban az elsőfokú állami adóhatóság csak akkor mentesülhetett a felterjesztési kötelezettség alól, ha a fellebbezéssel támadott határozatát visszavonta vagy a fellebbezésnek megfelelően módosította, kijavította vagy kiegészítette.

A fentiekben áttekintett jogszabályok alapján rögzíthető, hogy a saját hatáskörű módosításnak és visszavonásnak a pontos jogszabályi feltételek mellett korlátai is voltak. A közigazgatási döntések stabilitása és a jogbiztonság védelme érdekében – melyhez kiemelkedő alkotmányossági érdek fűződik – garanciális korlátok kerültek már ekkor beépítésre a jogszabályokba, így szem előtt tartva, hogy a döntések korrigálása ne lehessen parttalan, és a hatóság döntései – tekintet nélkül azok jogszabálysértő voltára – egy bizonyos idő eltelte után véglegessé váljanak.

Egyrészt általános elv volt, hogy a korrigálásnál figyelemmel kellett venni az „ítélt dolog” kitélt és az időkorlátot. Az elbírálási tilalom értelmében az elsőfokú döntésnek a felettes szerv, vagy a bíróság által még el nem bíráltnak kellett lennie, csak így nyílt lehetőség arra, hogy az elsőfokú állami adóhatóság a szükséges intézkedést megtehesse. Az időkorlát alapján pedig az adózó terhére a döntés jogerőre emelkedésétől számított egy éven belül, az adózó javára az adó megállapításához való jog elévüléséig, a Ket. szabályai szerint a döntés közlésétől számított egy éven belül volt lehetőség módosításra, visszavonásra.

Másrészt a Ket. rendszerében szintén korlátot jelentett a jóhiszeműen szerzett és gyakorolt jogok védelme.

Érdemes sorra venni az alábbi „korlátok”-at is:

- tilos volt a jogcím utólagos módosítása, ha a döntés kizárólag jogsértő jogcímen alapult (miután az alapdöntés érvényes jogcím hiányában joghatás kiváltására alkalmatlan);
- tilos volt a saját hatáskörű döntéskorrekció nem rendeltetésszerű gyakorlása (ezalatt elsődlegesen ugyanazon döntés többszöri, ellentétes irányú módosítását-visszavonását értjük, ha az lényegét tekintve a súlyosítási tilalom elévülési idő lejártáig történő „kitolását” szolgálja vagy azzal jár);
- a döntéskorrekciót megelőzően a tényállás tisztázására és bizonyításra szűk körben, és csak akkor volt lehetőség, ha ezzel elérhető volt a tényállás teljes körű tisztázása.

További korlátot jelentett, hogy az Art. 135. § (1) bekezdése alapján az állami adóhatóság a döntését az adózó terhére a döntés jogerőre emelkedésétől számított egy éven belül módosíthatta vagy vonhatta vissza. Ez egyúttal azt is jelentette, hogy a súlyosítás fogalmilag, értelemszerűen csak a jogerős döntéshez képest volt értelmezhető.

A fenti korlátok mellett ellenben nem volt feltétele a döntés módosításának vagy visszavonásának a döntés jogerőre emelkedése, hiszen a Ket. 114. § és az Art. 135. § szerinti jogorvoslatnak nem jogerős döntés esetében is helye lehetett hivatalból is.

23. 7. A 2018-tól bekövetkező jogszabályi változások lényege a bemutatott jogintézmény tekintetében (Air., új Art.)

Mint már szó volt róla, 2018. január 1-jétől az adó- és vámhatósági eljárásokat meghatározó jogszabályi környezet alapvetően megváltozott. Így a korábban az adó- és vámhatósági eljárások háttérjogszabályát képező Ket. 2018. január 1-jével hatályát veszítette, felváltotta az Ákr.. Ennek hatálya – már a jelen dolgozatban többször említett módon – az adó-, valamint vámigazgatási eljárásokra nem terjed ki⁴⁵², így ezen eljárásokra az Air. és az új Art. rendelkezései az irányadók.

Az Air. – hasonlóan az Art-hoz – szabályozási szinten nem különíti el élesen a jogorvoslati kérelemre vagy hivatalból történő saját hatáskörű döntéskorrekció esetköreit, hanem általánosságban deklarálja a döntés módosításához vagy visszavonásához való jogot. Továbbra is a fellebbezéssel kapcsolatos eljárási szabályok között szerepelteti a fellebbezés alapján történő módosítás vagy visszavonás jogalapját, azaz megtartja a szabályozás eddigi

⁴⁵² „Az adó- és vámigazgatási eljárások kivett jellegét – hasonlóan a német jogterülethez – az eljárások *sui generis* jogintézményekkel, fogalmakkal, eljárási logikával történő lefolytatásának igénye indokolja.” HAJAS 2016:19.

szerkezetét. A két jogszabály összevetésével megállapítható, hogy az új szabályozás lényegében megegyezik az Art. szerinti szabályozással, ellenben néhány újdonság is bevezetésre került.

Elsőként szükséges megemlíteni, hogy amíg az Art. nem zárta ki a döntés többszöri módosítását a törvény szerinti időkorláton belül, addig az Air. 120.§ (1) bekezdése egyértelműen meghatározza, hogy az adózó terhére csak egy alkalommal módosítható a döntés. Az új rendelkezés ebből fakadóan az adózóknak kedvez, hiszen a jogbiztonság elvét erősíti, illetve az állami adóhatóságot megfontolt döntéskorrekcióra sarkallja.

Az Art-ból már ismert időkorlát – a fentebb már hivatkozott szabály szerint az adózó terhére a jogerőre emelkedéstől számított egy éven, az adózó javára pedig az elévülési időn belül lehetett ezt megtenni – nem változott, csupán terminológia váltás történt (az Air. szóhasználatával a döntések már nem jogerőre emelkednek, hanem véglegessé válnak). Így e körben az új jogszabály már a döntés véglegessé válásától számítja az egy éven belüliséget, míg az adózó javára – továbbra is – az adó megállapításához való jog elévüléséig van lehetőség a döntés módosítására vagy visszavonására. Lényeges változás még, hogy az egy éves korlát formális kikerülése érdekében azt is kimondja az Air. 120. § (2) bekezdése, hogy a súlyosítási határidő leteltét követően nem lehet az adózó javára szóló visszavont döntéssel azonos jogalapon nyugvó, az adózó terhére szóló új döntést hozni. Ez egy újabb garanciális szabály az adózók számára.

Nem jelent tényleges újdonságot, csak egyértelműsítést az Air. 120. § (3) bekezdése az Art. 135. § (1) bekezdés utolsó mondatához képest. A lényeg az új szabály alapján továbbra is az, hogy az elévülési időn belül kötelező a döntés módosítása, ha azt törvény előírja, amely kötelezettség a fellebbezési eljárásban is fennáll.

Az Air. 120. § (4)-(5) bekezdése változatlanul megtartotta az Art. 135. § (2)-(3) bekezdésben rögzített, az adózó terhére történő módosítás egy éves korlátját feloldó eseteket, így nem érvényesül az egy éves korlátozás a jogerős büntetőítélettel megállapított, az adóztatási érdekeket sértő, a törvényben nevesített bűncselekmények esetén, továbbá akkor se, ha jogerős büntetőítélet megállapítja, hogy a döntést hozó adóhatósági munkatárs a Btk-ba ütköző módon megszegte a kötelességét úgy, hogy ez a döntés meghozatalát befolyásolta,

illetve akkor sem érvényesül az egy éves korlát, ha az adózó rosszhiszemű volt, amit – továbbra is – az adóhatóságnak kell bizonyítania.

A korábbi szabályozási környezetben sokszor okozott problémát az, ha az adóeljárásban résztvevő – adózó vagy az adó megfizetésére kötelezett fél – a döntés jogerőssé válása előtt elhunyt, vagy jogutód nélkül megszűnt. Ezt a problémakört rendezi az Air., ugyanis 120. § (6) bekezdése leszögezi, hogy ilyenkor az állami adóhatóság – az eljárás megszüntetését mellőzve, költségtakarékos okokból – visszavonja döntését. Helyesen kimondásra kerül az is, hogy az e tárgyban hozott döntés a kiadmányozás napján végleges és végrehajtható, tekintettel a fennálló közlési – és ebből adódó jogorvoslati – akadályra.

Az Air. fellebbezést szabályozó alcímében – a bemutatott jogintézmény körében – nóvum, hogy szabályozásra kerül a jogorvoslat típusa a módosító és a visszavonó döntések ellen. A 2018. január 01-jét megelőző jogszabályi környezetben erre vonatkozó kifejezett rendelkezés nem volt, csupán a jogértelmezés segítségével juthattunk el az alábbi álláspontra. Az Air. 122. § (4) bekezdése ugyanis kimondja, ezáltal pontosítja, hogy a visszavonó, illetve a módosító döntés ellen ugyanolyan jogorvoslatnak van helye, mint amilyen a visszavont, illetve a módosított döntés ellen volt.

Az egyértelműsítő szabályok közé sorolható az Air. 122. § (5) bekezdés is, miszerint a végleges elsőfokú döntés módosítása esetén fellebbezni csak a módosító döntés ellen lehet, hiszen ez is csak jogértelmezéssel volt korábban megállapítható.

A következő vizsgálati pont a felterjesztés mellőzése.⁴⁵³ Az Air. 126. § (6) bekezdése közel azonos, mint az Art. 137. § (2) bekezdése volt, ettől függetlenül mégis vannak eltérések. Az Air. 126. § (6) bekezdés a) pontja az Art-nál is egyértelműbben – azonban másfajta bizonytalanságot okozva egyúttal, ld. lentebb – fogalmazza meg, hogy a fellebbezés felterjesztését mellőzi az elsőfokú állami adóhatóság, ha a fellebbezés alapján a jogszabálysértő döntés visszavonásának, módosításának, kijavításának vagy kiegészítésének van helye.

Abban az esetben, ha a fenti jogszabályhelyet szigorúan értelmezzük, akkor a fellebbezési eljárásban csak jogszabálysértés esetén, illetve a törvényben előírt esetben lehetne (kellene) a döntést visszavonni vagy a fellebbezésnek megfelelően módosítani, illetve kijavítani vagy kiegészíteni. Álláspontom szerint a valós életviszonyokat is figyelembe vevő, és ezért az

⁴⁵³ Lásd Air. 126. § (6) bekezdése.

állami adóhatósági gyakorlat számára is alkalmazhatóbb rugalmasabb jellegű jogértelmezés a követendő, az alábbiakra is figyelemmel.

Emellett szóló érv lehet, hogy mivel az Ákr. is megtartotta a jogorvoslati kérelem alapján való, nem jogszabálysértő döntés módosításának lehetőségét ⁴⁵⁴, ennek tükrében ez az állami adóhatóság előtti eljárásban is indokolt lehet.

Az Air. 126. § (6) bekezdés a) pontja – hasonlóan az Art. 137. § (2) bekezdéséhez – csak a módosításhoz kapcsolja a fellebbezésnek megfelelő döntéskorrigálást, a visszavonó határozathoz nem. Éppen ezért ez interpretálható úgy is, hogy visszavonásra csak jogszabálysértés esetén kerülhet sor, míg a fellebbezésnek teljes mértékben megfelelő módosítással (ideértve a kijavítást, kiegészítést is) a nem jogszabálysértő határozat is korrigálható. Ezért az Air. 126. § (6) bekezdés a) pontja – mint önálló hivatkozási jogalap – alapján, jogszabálysértés hiányában is lehetőség van – megítélésem szerint – a döntés fellebbezésnek megfelelő módosítására. Ezt az értelmezést támasztják alá a korábbi Legfelsőbb Bíróság – még az Art-on alapuló – eseti döntései is.⁴⁵⁵ Sőt az életviszonyok sokszínűsége következtében az adóigazgatási eljárások lefolytatása során kivételes jelleggel előfordulhatnak olyan sajátos egyedi esetek, amikor a legteljesebb mértékben jogszerű eljárás is jogtalansághoz vezethet.

Épp ezért előfordul, hogy az állami adóhatóság az adózó jogorvoslati kérelme alapján maga is arra a belátásra jut, hogy döntése nem volt ugyan jogszabálysértő, de a mérlegelési jogkör keretei között helyes lett volna az adózó javára dönteni. Belátható, hogy ezekben az esetekben szükségtelen a felettes állami adóhatóságot egy olyan üggyel terhelni, melyben az elsőfokú állami adóhatóság – az eset körülményeinek mérlegelése mellett, a meggyőződése alapján – olyan javaslattal élne, amely szerint a másodfokú állami adóhatóság adjon helyt a jogorvoslati kérelemben foglaltaknak.⁴⁵⁶

⁴⁵⁴ Ákr. 115.§ (2) bekezdés és 119.§ (2) bekezdés.

⁴⁵⁵ A Legfelsőbb Bíróság Kfv.VI.35.207/2009. és Kfv.VI.39.012/2010/4. számú – vagyonszerzési illetékekben hozott – ítéletei szerint „az elsőfokú hatóság az Art. 137. § (2) bekezdésében foglaltak szerint a fellebbezésben foglaltaknak – ha azt alaposnak és igazoltnak ítéli – maga is eleget tehet, a fizetési meghagyását módosíthatja, ehhez jogszabálysértés megállapítása nem szükséges”. Közzétéve KGD2010. 117 szám és KGD2010. 242 szám alatt.

⁴⁵⁶ Az Áe. 61. § (2) bekezdését beiktató, az államigazgatási eljárás általános szabályairól szóló 1957. évi IV. törvény módosításáról és egységes szövegéről szóló 1981. évi I. törvényhez fűzött indokolás szerint „Előfordul azonban, hogy az eljáró államigazgatási szerv az ügyfél jogorvoslati kérelme alapján maga is arra a belátásra jut: döntése nem volt ugyan jogszabálysértő, de a mérlegelési jogkör keretei között helyes lett volna az ügyfél javára dönteni. Eddig az ilyen határozat módosítására vagy visszavonására nem volt lehetőség, az ügyet a felettes szervhez kellett felterjeszteni azzal a javaslattal, hogy adjon helyt a jogorvoslati kérelemnek. E

Az előbbiek okán tehát indokolt, hogy az állami adóhatóság az adott ügy egyedi körülményeire tekintettel, kivételes esetekben korrigálhassa jogszerű döntését. Ez természetesen nem alakulhat parttalan gyakorlattá, hiszen nem ez következik az adóigazgatási eljárás szabályozási koncepciójából, illetve a jogbiztonság elvéből sem. Ebből következően az állami adóhatóságnak kiemelt figyelmet kell fordítania azokra az esetekre, amikor nem jogszabálysértés esetén kerül sor a döntés korrigálására. A döntés egyedi, kivételes jellege miatt külön és részletesen meg kell indokolnia, hogy miért határozott a nem jogszabálysértő döntés módosítása mellett.

A nem jogszabálysértő döntés módosítására egyébként és alapvetően a mérlegelési jogkörben hozott döntések esetében kerülhet sor.

Itt indokolt megjegyezni, hogy 2018. január 01-jét követően is vannak olyan esetkörök, amikor a nem jogszabálysértő döntés módosítására – kifejezett törvényi rendelkezés alapján – a kötelezettségek utólagos teljesítése miatt kerül sor. Ilyen az új Art. 221. § (2)-(3) bekezdése, amely ún. „többlepcsős” formában, az (1) bekezdésben meghatározott mulasztások miatt írja elő a mulasztási bírságot és azt, hogy az adózót egyúttal teljesítésre is felhívja az állami adóhatóság. Ezen határidő eredménytelen eltelte esetén újabb, magasabb összegű mulasztási bírság kiszabására kerül sor.

Az Air. szabályozásában azonban lényeges eltérés az Art. 172. § (7) bekezdéséhez képest, hogy a (2) bekezdésben szereplő felhívás határidőben történő teljesítése esetén van csak mód arra, hogy az elsőként kiszabott bírságot mérsékelje vagy elengedje a hatóság. Ez alapján tehát, abban az esetben, ha a második felszólításra – utóbb – teljesít ugyan az adózó, sem az eredeti bírság, sem az ismételt bírság nem mérsékelhető és nem engedhető el.

Az Art. 172. § (7) bekezdése épp fordított logikát követett, ugyanakkor álláspontom szerint az új Art. szerinti szabályozás jobban sarkallja az adózót a teljesítésre. Ez a megoldás jogpolitikailag sokkal inkább támogatható, mint a korábbi szabályozás, hiszen a sorozatos mulasztások miatt ebben a körben az állami adóhatóság sem lehet nagyvonalú.

Másik példa, hogy az új Art. 230. §-a ugyancsak fenntartja az Art. 172. § (16) bekezdése a szokásos piaci ár meghatározásával, valamint az ellenőrzött külföldi társaságokkal folytatott

szükségtelen eljárás kiküszöbölésére nyújt módot a 61. § (2) bekezdése, amely a nem jogszabálysértő határozat visszavonását vagy módosítását is lehetővé teszi (...).

jogügyletekkel összefüggő nyilvántartási kötelezettséggel kapcsolatos – a rendelkezésben meghatározott – jogsértések miatti mulasztási bírság mérséklésének lehetőségét teljesítés esetére. A feltételek azonban a korábbi szabályhoz képest kissé változtak.

Nagyon fontos tartalmi újítása az új jogi környezetnek, hogy az Air. 126. § (1) bekezdése – ha megfelelő hiánypótlási felhívásra sem nyilatkozik a fellebbezésre jogosult – lehetővé teszi, hogy az elsőfokú szerv a nem egyértelmű vagy ellentmondásos tartalmú fellebbezést visszautasítsa. Ez nagy segítséget jelent az állami adóhatóság részére. A korábbiakban ugyanis komoly gondot okozott az ilyen tartalommal előterjesztett fellebbezések kezelése. Jogszabályi felhatalmazás hiányában – figyelemmel a jogorvoslati jog „feltétel nélküli” biztosításra is – az elsőfokú állami adóhatóságnak csak a felterjesztés marad lehetőségként.

Az Air. 126. § (2) bekezdése továbbá azt teszi lehetővé, hogy az elsőfokú szerv az elkésett fellebbezést utasítsa vissza, azzal a feltétellel, hogy a fellebbezésre jogosult a megfelelő felhívásra se terjesszen elő igazolási kérelmet. Ez a szabály gyakorlatilag a Ket. 102. § (3) bekezdés a) pontja szerinti jogintézményt⁴⁵⁷ váltotta ki.

Az eljárás megszüntetésére pedig a fellebbezés visszavonása esetén kerülhet sor az Air. 126. § (7) bekezdése alapján. A döntést – helyesen tisztázva a hatásköri szabályokat is – az elsőfokú állami adóhatóság, vagy a felettes szerv hozza, meg attól függően, hogy a fellebbezés visszavonására a felterjesztést megelőzően vagy azt követően került sor.

A fentiekben ismertetett három – a fellebbezést visszautasítását, illetve az eljárást megszüntetését eredményező – esetben mellőzi tehát a fellebbezés felterjesztését az elsőfokú állami adóhatóság.

Szintén fontos tartalmi újdonság az Air. – már korábban is említett – 127. § (5) bekezdés b) pontja és (6) bekezdése. A szabályok alapján egy régóta várt lehetőség nyílt meg a felettes – másodfokú – szerv részére. Abban a kedvezőtlen esetben, ha a döntéshozatalhoz nincs elég adat, vagy a tényállás további tisztázása szükséges, úgy a tényállás kiegészítése iránt a másodfokú állami adóhatóság maga intézkedik. Ez a megoldás gyorsabb, illetve rugalmasabb ügyintézkedést tesz lehetővé, igazodva az alapelvi rendelkezésekhez is.

⁴⁵⁷ Elkésett fellebbezés érdemi vizsgálat nélküli elutasítása.

24. A végrehajtási eljárási szakaszok összevetése

24.1. Alapvetések a végrehajtási eljárással kapcsolatban

Az adóvégrehajtás az állami adóhatóságnak az adótartozás behajtására vonatkozó jogosultságát jelenti. Az adóvégrehajtásra abban az esetben kerül sor, ha az adózónak adótartozása, jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatása, köztartozásban keletkezett hiánya, vagy akár késedelmi pótlék tartozása van. A cél az eljárás során, hogy helyreálljon az addig nem megfelelő jogi helyzet, mindezt vagyoni kényszerrel megtámogatva.

A végrehajtási eljárási rendelkezések – a jogszabályok szintjén való – összevetése komoly potenciált tartogat. Míg az Ákr. esetében szinte elszorvadtak ezek a rendelkezések, addig az adóigazgatási eljáráson belül, annak nem szükségszerű részeként a végrehajtási szabályok túlnőtték magukat. Mindennek ellenére azonban a közigazgatási irodalom a végrehajtási eljárást dogmatikailag általában továbbra is a hatósági eljárás részének tekinti.⁴⁵⁸

A végrehajtási szabályok új alapokra helyeződtek 2018. január 01-je után, mindezt külön törvénybe foglalva. Ehhez azonban hatásköri változások is hozzájárultak. Tudvalévő, hogy az állami adó- és vámhatóság általános végrehajtói szervvé vált (már nemcsak az adótartozásokkal kapcsolatos végrehajtást, hanem a közigazgatási, illetve igazságszolgáltatási meghatározott cselekmények végrehajtását is végzi). Ez természetesen magával hozta az igényt arra, hogy különálló szabályanyaggá álljanak össze a végrehajtással kapcsolatos – addig nem egységes – rendelkezések.

A végrehajtási eljárások lefolytatásnak indoka tehát elsődlegesen abban keresendő, hogy azokkal szemben, akik határidőben nem fizetnek, törvényi keret között, eredményesen lehessen fellépni. Ahogyan erről Boros Anita vélekedett: *„A végrehajtási eljárás jogintézményei mindig is a közigazgatási eljárási kódexünk részét képezték, noha a szabályozás mélysége 2009-ig lényeges változáson és a szabályok látványos felduzzadásán esett keresztül, amikor is a Ket.-Novella a bírósági végrehajtásról szóló 1994. évi LIII. törvényt (a továbbiakban: Vht.) jelölte meg a közigazgatási végrehajtás háttérjogszabályának. Az egymással párhuzamosan alkalmazandó kódexek sorát bővítette tovább az Ákr. is, hiszen -*

⁴⁵⁸ Lásd erről BENCSIK András et al.: A végrehajtás szabályozási karakterisztikája (1957–2018). In BOROS Anita – PATYI András (szerk): *A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája*. Budapest: Dialóg Campus, 2019, 384.

bár a Vht. továbbra is háttérjogszabályként fungál - ha a végrehajtást az állami adóhatóság foganatosítja, eljárására az Ákr. végrehajtásra vonatkozó rendelkezéseit nem kell alkalmazni, hanem az adóhatóság által foganatosítandó végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény (a továbbiakban: Avt.) rendelkezései az irányadók. Az Avt. és a Vht. szabályainak egymáshoz való viszonya azonban tovább részletezett magában az Avt.-ben, amely kimondja, hogy törvény eltérő rendelkezése hiányában az adóhatóság által foganatosított végrehajtási eljárásban az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) és az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) szabályait kell alkalmazni. Az Avt., valamint az Air. és az Art. eltérő rendelkezése hiányában az adóhatóság által foganatosított végrehajtási eljárásban lehet csak a Vht. szabályait minimális kivétellel – alkalmazni.

[60] Ahogyan látjuk a végrehajtás szabályai minimálisra korlátozódtak az Ákr.-ben és csak az olyan eljárásra vonatkozó végrehajtási szabályokat határozza meg a törvényünk, amelyek tekintetében ágazati törvény, kormányrendelet vagy önkormányzati hatósági ügyben a helyi önkormányzat rendelete lehetővé teszi, hogy a végrehajtás foganatosítója ne az állami adóhatóság legyen.”⁴⁵⁹

Az Ákr. végrehajtásra vonatkozó szabályai tehát rövidek, koncentráltak⁴⁶⁰. Ezzel szemben az adóigazgatási eljárás végrehajtással kapcsolatos szabályai szerteágazóak. Az állami adó- és vámhatóság alábbiakban részletezett új végrehajtási hatásköre okán a szabályok 2018. január 01-jétől kezdve már nem a klasszikus adóigazgatási szabályok között, hanem – komoly újjátásként – külön jogszabályban⁴⁶¹ kaptak helyt. Meglátásom szerint a végrehajtási eljárási szabályok első ránézésre erősítik és indokolják is az adóigazgatási szabályok különállóságát – dogmatikailag szerves részét képezve azoknak –, azonban azzal, hogy azok alkalmazása nemcsak az adóügyekben irányadó, ezáltal ez a fajta szerep gyengül. Oly annyira, hogy az adóigazgatási szabályokon túlnyúlóan a rendelkezések – 2018 óta – önmagukban is kódexjellegűt öltenek, mögöttes szabályként jelölve⁴⁶² – többek között – az új Art. és Air. rendelkezéseit⁴⁶³. Mindezek okán a kivett szabályozás „kivett” szabályozásává váltak.

⁴⁵⁹ BOROS 2018: [59]-[60]

⁴⁶⁰ Ákr. 131-138.§.

⁴⁶¹ Avt.

⁴⁶² Avt. 2.§

⁴⁶³ további mögöttes jogszabály: Avt. 3-4.§

A téma szempontjából a végrehajtási szabályok vizsgálata ezért is kiemelt fontosságú, ezek a szabályok azok, amelyek az Avt.-ben közös alapokon⁴⁶⁴ nyugszanak 2018. január 01-je óta.

Az Avt. szabályainak alkalmazása – kivéve, ahol törvény, kormányrendelet, vagy önkormányzati hatósági ügyben helyi önkormányzati rendelet eltérően rendelkezik – tehát független attól, hogy általános közigazgatási eljárások során hozott döntésekben foglalt kötelezésnek vagy adóigazgatási eljárások során hozott döntésekben szereplő kötelezettségnek nem tett eleget a kötelezett.

Ezeknek a szabályoknak az áttekintése, megvizsgálása során akár az a következtetés is levonható lesz, hogy a végrehajtási szabályok homogenitása, akár más szabályokra is kiterjeszthető lenne, ezzel gyengítve a Hipotézisekben szereplő feltételezett állításokat (a végrehajtási szabályok alkalmazása során, így az eljárások – ugyan nem szükségszerű, de lehetséges – végén, a két nagy eljárásjogi kódex alapján lefolytatott ügyek intézésének jogszabályi háttere „egyesül”).

24. 2. NAV, mint általános végrehajtói szerv

A jogalkotó az állami adó- és vámhatóság szervezetrendszerén belül – igazából 2011-től – integrálta az adóigazgatási (ellenőrzési) és bünyügyi szakterületet, ezzel együtt kvázi az általuk lefolytatott eljárásokat, azok célját is.

Ugyanakkor az általános végrehajtóként betöltött „pozíció” miatt az állami adó- és vámhatóság a szabálysértési eljárásba is belép, többnyire annak végső szakaszában.

Az adóigazgatási és bünyügyi szakterület az ellenőrzési és nyomozati feladataikat más-más jogágakba tartozó jogforrások rendelkezéseinek betartásával kell, hogy ellássák, ellenben a céljuk közös. Ez pedig nem más, mint a költségvetés bevételeinek védelme, illetve az adóelkerülés visszaszorítása, a fekete- és szürkegazdaság kifehéritése. Annak érdekében, hogy ezt a szerepkört valóban be tudják tölteni, illetve ezt a célt elérni, szükség volt egyfajta „átjárhatóságra” a két eljárás, azaz az adóigazgatási és a büntetőeljárás között. Ennek a célnak a megvalósulásához kapcsolódik hozzá járulékos jelleggel a szabálysértési eljárás/szakterület is, mely esetében csak bizonyos eljárások esetén jár el az állami adó- és vámhatóság

⁴⁶⁴ Ákr. 131.§ (2) bekezdése és Ákr. 134.§ (1) bekezdése.

szabálysértési hatóságként⁴⁶⁵, ellenben egyes eljárási típusokban, mint végrehajtó mindig megjelenik a társhatóság (zömmel rendőrség, önkormányzat) megkeresésére⁴⁶⁶.

A téma és a közösségi jog szempontjából ez egy kiemelkedő „szerepvállalás”, melyet a későbbiekben még elemezni lesz érdemes, mint eltérő rendelkezést az általános közigazgatási végrehajtási szabályoktól.

A NAV számtalan (több száz) szerepet tölt be⁴⁶⁷ ezen kívül is, melyet számon és fejben tartani is egyre nehezebb, mivel ez évről évre növekszik. A jelen rész első felében ezen szerepvállalás, feladatellátás egy kis részletét és a bemutatott területek egyes kapcsolódási pontjai kerülnek bemutatásra.

Ezeket a kapcsolódási pontokat elsősorban az új Art., az egyes ágazati jogszabályok, valamint a fejezet szempontjából kiemelt szereppel a végrehajtás, így az Avt. és az irányadó uniós jogforrások rendelkezései között érhetjük tetten.

Az Ákr. 134. § (1) bekezdése⁴⁶⁸ mondja ki, hogy az állami adó- és vámhatóság mint általános végrehajtó szerv jelenik meg az Ákr. hatálya alá tartozó eljárásokban.

Fontos kiemelni, hogyha az állami adó- és vámhatóság jár el végrehajtóként, akkor az Ákr. szerinti végrehajtási szabályokat nem kell alkalmaznia⁴⁶⁹. A téma szempontjából releváns meghatározni a vonatkozó jogforrásokat, irányadó szabályokat, az alábbiak szerint (nem teljes körű feldolgozás):

Az Avt. 1. § (1)-(4) bekezdése az Ákr. 131. §-a szerinti Ákr. és egyéb jogszabályok jogalkalmazásának kizárására „reflektál” a hatály megállapítása során. Eljárásjogi szempontból azonban fontos kiemelni, hogy az Avt. 2. § mögöttes eljárásjogi kódexként – törvény rendelkezésének hiányában – nem az Ákr.-t jelöli ki, hanem az Art., illetve az Air. eljárásait rendeli alkalmazni.

Ehhez képest „mögöttes szabály mögötti szabály”-nak tekinthető az Avt. 3. §-a szerinti meghatározás, mely az Avt., új Art. és Air. rendelkezés hiányában alkalmazandó „mögöttes” jogszabályként jelöli meg a bírósági végrehajtásról szóló 1994. évi LIII. törvény (Vht.) rendelkezéseit.

⁴⁶⁵ Szűk körben; lásd a szabálysértésekről, a szabálysértési eljárásról és a szabálysértési nyilvántartási rendszerről szóló 2012. évi II. törvény 199/A.§, 209-213.§, 231.§, 238/A.§, 238/B.§.

⁴⁶⁶ Természetesen ennél jóval szélesebb körben látja el a végrehajtási feladatkörét is a NAV, viszont a jelen tanulmány keretei ennek bővebb kifejtésére nem adnak lehetőséget.

⁴⁶⁷ NAV Hatásköri jegyzéke szerint több, mint 1100 féle feladata van.

⁴⁶⁸ Az Ákr. 134. § (1) bekezdése.

⁴⁶⁹ Ákr. 131.§ (2) bekezdés

Itt érdemes említést tenni arról, hogy az állami adó- és vámhatóság nem minden esetben „pénzösszeget” hajt végre, hanem épületet bont, hulladékot szállítat el, gyámhatósági határozatot hajt végre, oltásra kötelez stb.⁴⁷⁰. Tehát eljárása válogatja, hogy az állami adó- és vámhatóság által fogatosítandó eljárási cselekmény „szinkavalkádja” miben csúcsosodnak ki.

24. 3. A fizetési kedvezmények

A méltányosság az Air. alapveti rendelkezésében⁴⁷¹ kettős értelemben jelenik meg. Egyrészt általános eljárási normává teszi a méltányosságot, azaz a törvényi rendelkezések egységes érvényesítése során a körültekintő és "igazságos" ügyintézés követelményét. Másrészt az adótörvények alkalmazásakor előállhat olyan helyzet, amikor az arányos adózás alapelveinek érvényesítése méltánytalan lenne, ezért a törvény meghatározott feltételek mellett kifejezett méltányossági jogkört biztosít az állami adó- és vámhatóság számára. A hivatal ilyen méltányossági jogkörben csak akkor járhat el, ha ezt az új Art. lehetővé teszi, de egyben köteles is a méltányosság jogával élni, ha az adózó bizonyítja, hogy magatartása, vagy körülményei a méltányosság feltételeinek megfelelnek.

A méltányosság alkalmazásánál nem kizáró ok a jogszabályban foglalt kötelezettség nem teljesítése, mivel a méltányosság gyakorlásának szükségessége jellemzően azért merül fel, mert az adózó valamely adókötelezettségét érintő szabályt megsértett.

Az új Art.-ban a NAV méltányossági jogköre alapvetően két területen érvényesül, egyrészt a szankciók alkalmazása, másrészt a fizetési kedvezményre irányuló eljárások során, kihatással akár a végrehajtási eljárásra is⁴⁷².

A méltányosság alapvetően a NAV-nak valamennyi eljárása során, azoknak minden szakaszában alkalmaznia kell, ahol ezt a törvény lehetővé teszi és a méltányosság gyakorlásának jogszabályi feltételei fennállnak.

⁴⁷⁰ Hiszen a Ket. 134-136. § még tartalmazta a „Meghatározott cselekmény végrehajtását”.

⁴⁷¹ Az Air. 5. §-a alapján az állami adó- és vámhatóság köteles méltányosan eljárni, és ha az Art.-ben meghatározott feltételek fennállnak. Ebben az esetben fizetési halasztást, részletfizetést (az előzőek együtt: fizetési könnyítés) engedélyez, valamint az adótartozást mérsékli (mindhárom együtt: fizetési kedvezmény).

⁴⁷² Avt. 16.§ (1) bekezdés a) és b) pont.

A fizetési kedvezményi eljárás a vizsgálódásomban azért is foglal el kiemelt helyet, mert az Ákr. – ellentétben az adótörvényekkel – önmagában nem tartalmaz részletes szabályokat a fizetési kedvezményekre (méltányosságra, részletfizetésre)⁴⁷³. A magam részéről ezt a jogintézményt olyan klasszikus sui generis rendelkezésnek tekintem, amely kiválóan példázza, illetve indokolja is az adóhatósági rendelkezések különállóságát.

A fizetési kedvezményi eljárások alapvető célja, hogy segítséget nyújtsanak az ideiglenes fizetési nehézséggel küzdő adózóknak, elkerülve a végrehajtási folyamatokat. Az eljárás szabályait az új Art. és az Air. határozza meg.

A kedvezmények – főszabályként – nem járnak automatikusan, azokat minden esetben kérelemre indítja meg az adóhatóság.

A kedvezmények típusai két főcsoportba sorolhatók. Az egyik a fizetési könnyítés, amikor részletfizetés vagy fizetési halasztás engedélyezése történik. A másik az adómérséklés vagy elengedés, amikor a tartozás – vagy annak egy részének – végleges elengedése a „cél”. A szabályozás differenciált még a tekintetben, hogy gazdálkodó szervezetek vagy természetes személyek a kérelmezők. A gazdálkodó szervezetek esetében ugyanis csak a pótlékok és a bírságok esetén van helye a mérsékelésnek, míg a természetes személyeknél ez a tőketartozásra is kiterjedhet.

A feltételrendszer része továbbá, hogy a gazdálkodó szervezetek esetében csak fizetési könnyítés (részlet, halasztás) adható, az is csak azokban az esetekben, ha a nehézség átmeneti jellegű, és a kedvezmény segítségével a későbbi megfizetés valószínűsíthető. A természetes személyeknél pedig a kérelmező és a vele közös háztartásban élők megélhetésének vizsgálata áll a középpontban (a megélhetést súlyosan kell veszélyeztetnie a kialakult helyzetnek).

Az új Art.-ben és Air.-ben szereplő fizetési kedvezményi eljárások különlegessége, hogy ún. külsős (nem adóhatósági) tartozásokra is kiterjedhetnek, azaz az adózók ezen tartozásaikra is kérhetnek ilyen kedvezményt, az adóhatóság pedig ezekre a végrehajtásra átadott tartozásokra is engedélyezheti azt.

Külső tartozásnak (ún. „*adók módjára behajtandó köztartozásoknak*”) minősülnek például a közigazgatási bírságok (leggyakrabban közlekedési bírságok), a kamarai hozzájárulás (gazdasági kamarák által kiszabott, be nem fizetett tagdíjak) vagy a hallgatói hiteltartozás is.

⁴⁷³ Az Ákr. hatálya alá tartozó eljárásokban (pl. építésügy, környezetvédelem) csak akkor van lehetőség kedvezményre a végrehajtás előtti szakaszban, ha az adott terület ágazati jogszabálya (pl. szakági törvény vagy egy kormányrendelet) ezt kifejezetten megengedi.

További specialitása ezeknek az eljárásoknak, hogy bizonyos esetekben a kedvezmény megadásához az eredeti követelést nyilvántartó szerv (pl. rendőrség, önkormányzat) hozzájárulása is szükséges lehet.

24. 4. Az országhatáron átnyúló, tagállami végrehajtás lényegesebb szabályai⁴⁷⁴:

Nemzetközi kitekintést is téve, lényeges az alábbiakban ismertetni a végrehajtási szabályok között tetten érhető, a tagállamok közötti szoros együttműködés, segítségnyújtás szándékát. A kitekintés azért is indokolt, mivel az adóigazgatási szabályok(ban található végrehajtási szabályok) különállóságát ez is erősíti/erősítheti, azonban gyengítve ezáltal azok koherenciáját. Míg az adóigazgatási szabályok megalkotása továbbra is nemzeti hatáskör⁴⁷⁵, addig a végrehajtási szabályok vonatkozásában – ezt a szintet mintegy meghaladó módon – erősebb koordináció, azaz a tagállamok közötti kölcsönös segítségnyújtás⁴⁷⁶ létezik.

A vonatkozó szabályok az alábbiak szerint gyűjthetők össze.

- I. Fontos rávilágítani a „Tanács 2010/24/EU irányelve (2010. március 16.) az adókból, vámokból, illetékekből és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról” (a továbbiakban: Irányelv) (1) bekezdésére, amely szerint *„az egyes adókból és egyéb intézkedésekből eredő, más tagállami és uniós követelések behajtására irányuló, tagállamok közötti kölcsönös segítségnyújtás hozzájárul a belső piac megfelelő működéséhez. (...)”*.
- II. A (4) bekezdés kiegészíti az I. pontban foglaltakat, mely egyfajta célkitűzést vetít előre:
 - a. *„a tagállamok pénzügyi érdekeinek és a belső piac semlegességének jobb védelme érdekében ki kell terjeszteni a behajtásra irányuló segítségnyújtás hatályát az olyan adókból (beleértve a vámokat is) és illetékekből eredő*

⁴⁷⁴ a Tanács 2010/24/EU Irányelve (2010. március 16.) az adókból, vámokból, illetékekből és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról (kölcsönös adóigazgatási segítségnyújtásról szóló EU irányelv).

⁴⁷⁵ ld. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/administrative-co-operation-and-mutual-assistance/tax-administration_en (2025.12.22.)

⁴⁷⁶ ld. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/administrative-co-operation-and-mutual-assistance/tax-recovery_en (2025.12.22.)

követelésekre, amelyekre a behajtásra irányuló segítségnyújtás eddig nem vonatkozott,

- b. ugyanakkor a segítségnyújtás iránti egyre gyakoribb megkeresésekkel való lépéstartás és a jobb eredmények elérése érdekében e segítségnyújtást hatékonyabbá és eredményesebbé kell tenni, továbbá*
- c. meg kell könnyíteni a gyakorlati alkalmazását. (...)”*

- III. Az I. fejezet 1. cikk értelmében: *„Ez az irányelv meghatározza azokat a szabályokat, amelyek alapján a tagállamoknak minden tagállamban segítséget kell nyújtaniuk a 2. cikkben említett, másik tagállamban felmerülő követelések behajtásához.”*

A NAV részére az Irányelv alkalmazását segíti elő annak tárgyi hatálya (2. cikk (1) bekezdés a) pont): *„Ezt az irányelvet az alábbiakhoz kapcsolódó követelésekre kell alkalmazni: a) a tagállamok által vagy nevében, vagy területi vagy közigazgatási alegységeik – beleértve a helyi hatóságokat is – által vagy nevében vagy az Unió nevében kivetett valamennyi adó, vám és illeték;”.*

- IV. Az Irányelv számos együttműködést említ, felépítése pedig részben a DAC irányelvhez hasonló. Igazából a két irányelv kiegészíti egymást. A segítségnyújtás – korábban már említett – területei:

- a. információcsere,*
- b. dokumentumok kézbesítéséhez nyújtott segítség,*
- c. behajtási⁴⁷⁷ vagy biztosítási intézkedések, stb.*

- V. Fontos kiemelni az együttműködés korlátozásával kapcsolatos szabályozást is, amely „felpuhítja/felpuhíthatja” annak alkalmazását; a 18. cikk (1) bekezdése szerint ugyanis: *„a megkeresett hatóság nem köteles a 10–16. cikkben előírt segítségnyújtásra, ha a követelés behajtása – az adós helyzete miatt – a megkeresett tagállamban komoly gazdasági vagy társadalmi nehézségeket okozna, amennyiben hasonló hazai követelések esetében az említett tagállam hatályos törvényei, rendeletei és közigazgatási gyakorlata engedélyez⁴⁷⁸ ilyen kivételt.”*

⁴⁷⁷ Id. Tanács 2010/24/EU irányelve (2010. március 16.) az adókból, vámokból, illetékekből és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról. 10. cikk (1) bekezdése.

⁴⁷⁸ Id. fizetési kedvezmények rendszere, különösen az adómérséklés szabályai (Art. 198-201.§).

Ebben a részben ki kell még térni az Európai Unió belüli jogsegély⁴⁷⁹ lehetőségére, amely „tágabb” értelemben az európai közigazgatási jog⁴⁸⁰ egy „szűkebb” szegletének minősül.

Az Európai Unió adóügyi együttműködési szabályainak nemzetközi behajtással kapcsolatos alkalmazása, továbbá az egyes nemzetközi adóegyezmények szerint a behajtásban nyújtott jogsegély tekintetében az állami adó- és vámhatóság feladatkörébe tartozik az Irányelv mellett, az alábbi jogszabályokból eredő feladatok biztosítása, ellátása is (nem teljes körű a felsorolás).

- a Bizottság (EU) 2017/1966 végrehajtási rendeletével módosított 1189/2011/EU végrehajtási rendelete (2011. november 18.);
- a Bizottság végrehajtási határozata (2011. november 18.) az Irányelv egyes rendelkezéseivel kapcsolatos részletes szabályok megállapításáról;
- Megállapodás az Európai Unió és a Norvég Királyság között a hozzáadottérték-adó területén a közigazgatási együttműködésről, a csalás elleni küzdelemről és a követelések behajtásáról;
- Együttműködési megállapodás egyrészt az Európai Közösség és annak tagállamai, másrészt a Svájci Államszövetség közötti, a csalás és a pénzügyi érdekeiket sértő egyéb jogellenes tevékenység elleni küzdelemről;
- a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) továbbá az Európa Tanács által életre hívott, az adóügyekben történő kölcsönös adminisztratív segítségnyújtásról szóló Egyezmény és annak módosító Jegyzőkönyve⁴⁸¹.

⁴⁷⁹ Az Európai Unió tagállamai közötti behajtási jogsegély keretében kezdeményezhető megkeresések típusai:

- információ iránti megkeresés, amely alapján a megkeresett hatóság ellátja a megkereső hatóságot azzal az információval, amelyre az utóbbinak szüksége van ahhoz, hogy a székhelye szerinti tagállamban felmerülő követeléseit behajtsa,
- kézbesítési megkeresés, amely szerint a megkeresett hatóság kézbesíti az adós részére a megkereső tagállamból eredő követelésre vonatkozó iratot,
- behajtás vagy biztosítási intézkedés foganatosítására vonatkozó megkeresés, amelynek megfelelően a megkeresett hatóság a megkereső hatóság kérésére behajtja, illetve biztosítja a megkereső hatóság székhelye szerinti tagállamban felmerült követelések behajtását.

⁴⁸⁰ „Balázs István szerint az európai közigazgatási jognak ismeretes egy szűkebb és egy szélesebb értelmezése. A szélesebb értelmezés szerint az európai közigazgatási jog kiterjed mindarra a jogterületre is, amely a tagállami és az uniós jogot összeköti, vagyis annak része a tagállami, az uniós közigazgatási jog és az uniós elvárásoknak megfelelően harmonizált, továbbá a harmonizációt megvalósító tagállami közigazgatási jog. A szűkebb értelemben vett uniós közigazgatási jog ezzel szemben a tagállami közigazgatási jogoktól mentes, tisztán uniós közigazgatási jog.” – BOROS Anita: „A közigazgatási eljárás az Európai Unióban” in JAKAB András – FEKETE Balázs (szerk.): Internetes Jogtudományi Enciklopédia (Közigazgatási jog rovat, rovatszerkesztő: BALÁZS István) <http://ijoten.hu/szocikk/a-kozigazgatasi-eljaras-az-europai-unioban> (2018) [36].

⁴⁸¹ Magyarországon a 2014. évi XLII. törvény hirdette ki.

A felsoroltakon kívül az új Art., az Air, az Avt., valamint az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól szóló 2013. évi XXXVII. törvény, a NAV törvény és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015. (XII.29) Korm. rendelet is tartalmaz feladatokat.

A szabályok megalkotásának szükségességét elsődlegesen az támasztja alá, hogy bizonyos esetekben a végrehajtási eljárásokban az adózók (adósok) nem Magyarország területén élőként jelennek meg (pl. külföldön letelepedett magyar állampolgárok) vagy olyanok, akik külföldi állampolgárként épp hazánkban „élnek” (így az egyébként illetékes külföldi hatóság nem „éri el” őket), de lehetnek olyanok is, akik magyar állampolgárként külföldön „halmozta fel” adósságot/követtek el jogsértést és jelenleg Magyarországon tartózkodnak.

A külföldiek esetében klasszikus értelemben vett adózókról nem beszélhetünk, ellenben az adó megfizetésére kötelezett személyekről már igen (azonban az természetes, hogy ettől függetlenül az adózókat megillető valamennyi jog gyakorlására jogosultak ekkor⁴⁸²). Ezen kívül az is szabályozási szempont, hogy a feladatvégzés során egy előre rögzített eljárásrend szerint, kiszámítható és átlátható módon járjanak el az abban résztvevő hatóságok.

Az információcsere több irányú lehet a tagállamok, illetve az egyes nemzetközi adóegyezményekben részes államok illetékes hatóságai, valamint az állami adó- és vámhatóság között.

Ennek alapján beszélhetünk az állami adó- és vámhatóságról egyrészt úgy, mint megkeresett hatóságról, másrészt, mint megkereső hatóságról.

Ezen irányok mentén az állami adó- és vámhatóság:

- fogadja a tagállami és az egyes nemzetközi adóegyezményekben részes államok hatóságától érkező megkereséseket, felügyeli és koordinálja azok teljesítését, továbbítja a megkeresésekkel kapcsolatos értesítéseket,
- az állami adó- és vámhatóság területi szervei⁴⁸³ kérésére megkeresi a tagállamokat, valamint az egyes nemzetközi adóegyezményekben részes államokat.

A fentebb felsorolt jogszabályok alapján eljáró NAV, mint megkeresett hatóság alap- és optimális esetben a külföldi társszervi megkeresés alapján beazonosítja a kvázi „belföldinek”

⁴⁸² Air. 11.§ (3) bekezdése.

⁴⁸³ NAV törvény 4.§ (2) bekezdés.

minősülő személyt⁴⁸⁴ és megteszi a megfelelő lépéseket a meg nem fizetett összeg végrehajtása iránt, így többek között hatósági átutalási megbízást (inkasszót) bocsát ki, ingó végrehajtását rendeli el, ingatlan nyilvántartásban „széljegyen” feltünteti az adós tartozását és végső esetben az irányadó lépéseket követően az ingatlant elárverezi.

De mi történik abban az esetben, ha az állami adó- és vámhatóságnak olyan személlyel szemben kell fellépnie, aki nem magyar állampolgár és adott esetben külföldön él (pl. a már említett közúti szabálysértési bírság behajtása miatt), így kvázi értelemszerűen nincs – belföldön – végrehajtás alá vonható vagyona?

Ilyen esetekben az állami adó- és vámhatóságnak két lehetőség áll a rendelkezésére:

1. Közreműködőt vesz igénybe a külföldi végrehajtáshoz⁴⁸⁵,
2. Az előző lehetőség kizárása⁴⁸⁶ esetén Európai Unió tagállamai közötti – tipikusan információ iránti vagy behajtási – jogsegélyt vesz igénybe és keresi meg⁴⁸⁷ más állam illetékes szervét a végrehajtási cselekmények⁴⁸⁸ foganatosíthatósága érdekében.⁴⁸⁹

⁴⁸⁴ Aki lehet a főadós, vagy valamely társadós; az adóson (társadósan) kívül bármilyen olyan személy, aki a megkereső tagállam hatályban lévő jogszabályai értelmében felel az adók, vámok, illetékek és egyéb intézkedések rendezéséért vagy az említett adókkal, vámokkal, illetékekkel és egyéb intézkedésekkel kapcsolatos egyéb követelésekért; az előzőekben említett személyek vagyontárgyait birtokló, illetve velük szemben tartozással rendelkező harmadik személy.

⁴⁸⁵ Avt. 37.§ (3)-(5) bekezdés.

⁴⁸⁶ A közreműködő igénybevétele nem megengedett az Európai Unió tagállamai közötti, valamint nemzetközi egyezményekben szereplő jogsegély hatálya alá tartozó fizetési kötelezettségek vonatkozásában, így ezekben az esetekben az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól szóló 2013. évi XXXVII. törvény 22-41.§-ai alkalmazandók.

⁴⁸⁷ Ün. e-formon, formanyomtatványon a Behajtási Kapcsolattartás Rendszerén keresztül (BKR).

⁴⁸⁸ Amelyek az alábbi tartozások beszedésére irányulhatnak: vám; hozzáadottérték-adó (általános forgalmi adó); jövedéki adó; jövedelem- vagy tőkeadó; biztosítási díjakra kiszabott adó; örökösödési és ajándékozási illeték; ingatlanvagyonra vonatkozó, a fent említetteken kívüli nemzeti adók és illetékek; a szállítóeszközök használatával vagy tulajdonlásával kapcsolatos nemzeti adók és illetékek; a (megkereső) állam által vagy annak nevében kivetett egyéb adók, vámok és illetékek; a (megkereső) állam területi vagy közigazgatási alrendszerei által vagy azok nevében kivetett adók, vámok és illetékek, kivéve a helyi hatóságok által kivetett adókat, vámokat és illetékeket; a helyi hatóságok által vagy azok nevében kivetett adók, vámok és illetékek; egyéb adózáson alapuló követelések; az Európai Mezőgazdasági Garanciaalap (EMGA) és az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alap (EMVA) teljes vagy részleges finanszírozási rendszerének részét képező visszatérítések, intervenciók és egyéb intézkedések, köztük az e tevékenységekkel kapcsolatosan behajtandó összegek, valamint a cukorágazat piacának közös szervezése keretében előírt lefölözések és egyéb díjak; olyan követelésekkel összefüggő – a szóban forgó adó, vám vagy illeték kivetése vagy azokkal kapcsolatos közigazgatási vizsgálatok végrehajtása tekintetében illetékes közigazgatási hatóság által megállapított, vagy az említett közigazgatási hatóságok kérésére közigazgatási vagy bírói testület által megerősített – közigazgatási szankció, bírság, díj és pótdíj, amelyekre vonatkozóan kölcsönös segítségnyújtás kérhető; az adókhoz, vámokhoz és illetékekhez kapcsolódó eljárásokhoz kibocsátott igazolások és hasonló okmányok díjai; a felsorolt követelésekkel összefüggő kamatok, igazgatási bírságok, pénzbírságok, illetve költségek.

Fontos hangsúlyozni, hogy a behajtási jogsegély nem alkalmazható a társadalombiztosítási járulékok; a szerződéses jellegű díjak (pl. közüzemi díjak); illetve a büntetőjogi szankciók esetében.

⁴⁸⁹ Az Európai Unió tagállamai közötti kölcsönös segítségnyújtása kapcsán az Avt. 37. §-a szerinti szabályozás az Európai Unió tagállamai között nem alkalmazható, egyrészt a külön szabályozás(ok) megléte miatt, másrészt mivel ezt az említett jogszabályhely (Avt. 37.§ (1) bekezdés) kógens jelleggel kimondja.

Mint látható a tagállamok közötti együttműködés összességében igen bonyolult és a végrehajtás – mondhatjuk némi túlzással, de – a kölcsönös tiszteleten és udvariasságon is alapul(hat).

A fentiek alapján megállapítható, hogy egy hiányos, nem teljesen koherens, illetve „fejlesztés alatt álló” tagállami együttműködés, szubszidiárius jogi szabályozás jobb annál, mintha nem létezne ilyen.

Az Európai Unió azon célja, amely minden szabályozási, jogi területen a teljes körű együttműködés irányába orientál – akár a tagállami önrendelkezés, vagy az Európai Unió „hatáskörén” kívül eső ügyek tekintetében is –, már nem egy tagállamok közötti „szövetségi rendszer” képét vizionálja, hanem mindinkább az európai szintű szövetségi állam „képét” sejteti, valamint e körben is ráerősít az európai közigazgatási jog térnyerésére.

VI. Az adóigazgatás kapcsolódása a büntetőeljáráshoz⁴⁹⁰

Ebben a fejezetben kerülnek megvizsgálásra azok a kapcsolódási pontok, amelyek más-más eljárásokhoz (ebben az esetben a büntetőeljáráshoz) csatornázzák be adójogszabályokat, szintén megkülönböztetve ezáltal azokat az általános közigazgatási rendtartástól.

Bár az adóhatósági eljárás alkalmazhatósága – az Ákr.-hez hasonlóan – nem terjed ki a büntetőeljáráshoz kapcsolódó nyomozati tevékenységekre, ettől függetlenül a kapcsolódási

A tagállamok között polgári és a bírósági követelések/határozatok végrehajtása, valamint a közigazgatási szervek, így az adóhatóságok közötti végrehajtás más és más. Az Európai Számvevőszék 03/2021. Különjelentése is foglalkozott „Adóügyi információk cseréje az Unióban: biztos alapok, bizonytalan végrehajtás” (ESZ jelentés) címmel az adóhatósági végrehajtás szabályozásáról. A másodlagos uniós jogforrások közül ebben a körben még hangsúlyos „a közigazgatási együttműködésről szóló irányelvről” szóló, mely 2013. január 01-jén lépett életbe és jelenleg is hatályos (DAC irányelv). Az irányelv és a tagállamok adóhatóságai között kölcsönös segítségnyújtás klauzula alapján fontos követelményeket fogalmazott meg. Az ESZ jelentés I. bekezdése kiemeli: „Az Európai Unió egyik célkitűzése, hogy az egységes piacon biztosítsa a méltányos és eredményes adózást, amelynek során az összes befizetendő adót az arra jogosult tagállamokban szedik be. Az összehangolt uniós adópolitika növeli a jogbiztonságot az adófizetők számára, valamint fokoza a beruházásokat és a versenyt.”

A jelentés DAC irányelv alkalmazását elősegítő információs rendszer vonatkozásában tesz a gyakorlatban felelhető hiányosságok vonatkozásában megállapításokat. A közösségi szintű fellépés nem tökéletes, hiszen a jelentésből ki kell ragadni a tagállamokkal és Bizottsággal kapcsolatos főbb javaslatokat, melyekből látszik, a 2020-as évekre sem sikerült elérni, hogy egy olyan rendszer épüljön ki a határon átnyúló adóelkerülő vállalatok és magánszemélyek vagyonának végrehajtása vonatkozásában, mely teljes lefedettséget nyújt a tagállami adóhatóságoknak.

Az ESZ jelentés X. bekezdése az információcsere-rendszer hatékonyságának javítása érdekében több ajánlást is megfogalmaz öt tagállam (Ciprus, Olaszország, Hollandia, Lengyelország és Spanyolország) számára, azonban az ajánlásokat más tagállamok is hasznosíthatják. Az ESZ jelentés az „Unió fellépés” fejezetében pedig a közös fellépést hangsúlyozza:

⁴⁹⁰ A fejezet alapját a szerző következő tanulmánya képezi: BOBONKA Miklós Kornél: Az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás egyes kapcsolódási pontjai. In JAKAB Éva – MISKOLCZI-BODNÁR Péter (szerk.): *XXV. Jogász Doktoranduszok Országos Konferenciája*. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, 2023, 63-75.

pontok specialitása az adóigazgatási eljárás kivett jellegének indokoltságára utal, „látens” jellegüktől⁴⁹¹ függetlenül, továbbá az adózói jogok között megjelenő önvádra kötelezés tilalma⁴⁹² közvetlen kapcsolatot is teremt a két eljárás között.

A NAV működése során egyre több kérdés merül fel az adójog és a büntetőjog viszonyát érintően, így a párhuzamosan lefolytatott eljárások, továbbá az alkalmazott szankciók tekintetében. Elmondható, hogy az állami adó- és vámhatóság az egyetlen olyan integrált közigazgatási szerv a közigazgatás szervezetrendszerén belül, amelyik a költségvetési bevételek védelme és az adóelkerülések visszaszorítása érdekében ellenőrzési és nyomozati jogkörrel is rendelkezik.

Fontos szempont, hogy az állami adó- és vámhatóság hatékonyan részt vesz a költségvetés védelmének biztosításában, az adóelkerülés visszaszorításában. Ehhez speciális eszközöket is kapott, illetve új jogintézményekkel vértették fel. Már a megalapításakor is célkitűzés volt, hogy az állami adó- és vámhatósági feladatokat egy minőségileg új, átláthatóbb és egységes elvek mentén szerveződő szervezet végezze, amelyen belül az információáramlás a korábbiakhoz képest sokkal gyorsabb és intenzívebb.

25. A két jogterület kapcsolódása

Ahogy már említettem a jogalkotó az állami adó- és vámhatóság szervezetrendszerén belül integrálta az adóigazgatási (ellenőrzési) és büntügyi szakterületet, ezzel együtt kvázi az általuk lefolytatott eljárásokat, azok célját is. Kijelenthetjük tehát, hogy bár az adóigazgatási és büntügyi szakterület az ellenőrzési és nyomozati feladataikat más-más jogágakba tartozó jogforrások rendelkezéseinek betartásával kell, hogy ellássák, a céljuk közös. Ez a cél pedig nem más, mint a költségvetés bevételeinek védelme, illetve az adóelkerülés visszaszorítása, a fekete- és szürkegazdaság kifehérítése. Annak érdekében, hogy ezt a szerepkört valóban be tudják tölteni, illetve ezt a célt elérni, szükség volt egyfajta „átjárhatóságra” a két eljárás, azaz az adóigazgatási és a büntetőeljárás között.

A témánk szempontjából fontos, hogy nagyvonalakban elvégezzük az adóigazgatási és a büntetőeljárás (ideértve a szabálysértési szakterület) összehasonlítását. Az alábbi pontokban

⁴⁹¹ Az Ákr. szabályai között nem találunk büntetőjoghoz kapcsolódót, addig az Air. és az új Art. szabályaiban ez tetten érhető. Az ok itt is visszavezethető az adóigazgatási eljárás funkcióira.

⁴⁹² SZILOVICS Csaba: Adózói jogok és kötelezettségek szabályozásának elméleti és gyakorlati problémái. *Jura*, 2018, 2, 234-235.

gyűjthetjük össze azokat a sajátosságokat, amelyek kifejezetten jellemzik az adóigazgatási eljárást:

- a hivatalbóli eljárás ismert, azonban az adóigazgatási eljárások többsége az önadózási rendszerre épül (ebből következően „a hatóság” nem szükségszerű része ennek a folyamatnak, így az adóhatóság fellépése eshetőleges), azaz a jogkövetésre (önadózásra) alapoz. Nem minden ügyben indul ellenőrzés, mivel ezt a munkát előkészíti, segíti és súlyozza az adóhatóság kockázatelemzési rendszere;
- a klasszikus hatósági eljárást ellenőrzési szakasz előzi meg;
- az ellenőrzés során válik el, hogy szükséges-e a hatósági eljárás megindítása (így az eshetőleges); így ebben a szakaszban külön hangsúlyozandó az adózót és adóhatóságot megillető jogok, illetve terhelő kötelezettségek köre;
- az adózó pozíciójának megerősítése (így pl. a tájékoztatáshoz való jog, a hatóság oldaláról a mérlegelés és méltányosság elve, a rendeltetésszerű joggyakorlás).

Ezzel szemben a büntetőeljárás többek között a következő „alapelveken” nyugszik, speciális jellemvonásokkal rendelkezik (reflektálva is a fentiekre, valamint további adalékokat adva a megkülönböztetésnek):

- a büntetőeljárás a bírói hatalmi ág által végzett jogalkalmazás;
- a hivatalból történő eljárás, azaz az officialitás dominanciája. A törvényben megállapított feltételek esetén a szabálysértési-, valamint a büntetőeljárás megindítása és az eljárás lefolytatása mind a bíróságnak, mind az ügyészségnek, illetve a nyomozó hatóságnak (ideértve most az adóhatóságot is) a kötelessége;
- az ártatlanság vélelme, azaz senki sem tekinthető bűnösnek mindaddig, amíg a bűnösségét a bíróság – jogerős – ügydöntő határozata meg nem állapítja. Ezt tekinthetjük egy olyan alapelvnek, amely merőben más megvilágításba helyezi a két eljárás viszonyát, hiszen az adóigazgatásban az adókülönbözetnek minősülő adóhiányt egy ellenőrzési eljárást követően meghozott határozat rögzíti, de ez még önmagában nem elegendő ahhoz, hogy az adóelkerülés adócsalássá „változzon át”;
- a kockázatelemzés és az ellenőrzés során tapasztaltak – ahogy már utaltam rá – döntenek el, hogy indul-e (adó)hatósági eljárás. A szabálysértési-, illetve a büntetőeljárás viszont mindig megindul, ha a feltételei fennállnak⁴⁹³, mérlegelési lehetőség nincs;

⁴⁹³ A nyomozás elrendelésének feltételei:

- fennáll a bűncselekmény elkövetésének gyanúja;
- a nyomozó hatóságnak az adott ügyre hatásköre és illetékessége van;
- nem áll fenn eljárási akadály és feljelentés elutasítási ok.

- a büntetőeljárás további sajátossága, hogy a bizonyítási teher alapján a kétséget kizáróan nem bizonyított tény nem értékelhető a terhelt terhére⁴⁹⁴. Ezzel szemben az adóigazgatási eljárás a becslési „módszert”⁴⁹⁵ is ismeri és alkalmazza;
- szemben az adóigazgatással, a büntetőeljárás az önvádra kötelezés tilalmát nyomatékosítja, miszerint senki sem kötelezhető arra, hogy önmagát terhelő vallomást tegyen. Természetesen ebbe a körbe értve azt is, hogy önmaga ellen bizonyítékot szolgáltatson. Az adóigazgatás azonban pont az együttműködési kötelezettség⁴⁹⁶ és a jóhiszemű eljárás (melyben az adózó „őszintén és tisztességesen” jár el, tehát akár a mulasztásait is feltárva) követelményét irányozza elő.

Itt kell megjegyezni még, hogy a szabálysértési eljárás pedig nem közigazgatási hatósági eljárás, hanem a közigazgatás által végzett kvázi igazságszolgáltató tevékenység (közigazgatási büntetőjog a dekriminalizáció jegyében).

26. Adóigazgatási eljárás vs. büntetőeljárás; egymás mellett, egymás után vagy egymás nélkül

26.1. A különleges összevetés indokai

Ismerve, mind az állami adó- és vámhatóság szervezeti felépítését⁴⁹⁷, mind az adóigazgatási, mind pedig a büntető eljárás során alkalmazható eszköztárat, előfordul, hogy pl. az általános forgalmi adó levonása alapjául szolgáló jogügyleteket az állami adó- és vámhatóság területi szervei⁴⁹⁸ (adó- és vámigazgatóságok, illetve az állami adó- és vámhatóság nyomozóhatósági feladatait ellátó területi szervek⁴⁹⁹) eltérően ítélik meg, amely azonban a büntető, illetve a jogorvoslati, valamint a bíróság előtti perképviselési tevékenység eredményes ellátását veszélyeztetheti.

FANTOLY Zsanett - BUDAHÁZI Árpád: *Büntető eljárásjogi ismeretek*. 2. Dinamikus rész. Dialóg Campus, Budapest, 2019. 42.

⁴⁹⁴ A büntetőeljárásról szóló 2017. évi XC. törvény 7.§ (4) bekezdése.

⁴⁹⁵ Az új Art. 5.§.

⁴⁹⁶ Lásd az Air. 8.§.

⁴⁹⁷ A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Szervezeti és Működési Szabályzatáról szóló 25/2020. (XII. 30.) PM utasítás 1. melléklet és a 4. függelék, amelyben területi szervekként, ellenben külön vezetés alatt álló igazgatóságként szerepelnek a Bünyügyi Igazgatóságok és az Adó- és Vámigazgatóságok.

⁴⁹⁸ A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény 4.§ (2) bekezdés.

⁴⁹⁹ NAV Bünyügyi Igazgatóságai (régiókban a NAV Észak-alföldi Bünyügyi Igazgatósága, Nyíregyháza székhellyel).

Előfordulhat olyan – véleményem szerint nemkívánatos – eset is, hogy egyidejűleg folyik a NAV Fellebbviteli Igazgatósága, mint másodfokú szerv előtt jogorvoslati eljárás, illetve e szerv által képviselve a NAV-val szemben közigazgatási per a bíróság előtt, valamint a NAV nyomozóhatósága előtt nyomozás.

A korábbi években lefolytatott adóigazgatási eljárások során az eljáró adó- és vámigazgatóság alapvetően a gazdasági esemény(ek) megtörténte alapján határozta el az adólevonási jog megtagadásának eseteit.

Így pl. az adózó jogosulatlanul helyezett általános forgalmi adót levonásba, ha az eset összes körülményét mérlegelve az volt megállapítható, hogy a számlák – amelyek alapján az adót levonásba helyezte – fiktív gazdasági eseményekről kerültek kiállításra. Amennyiben kellő körültekintéssel járt el az adózó, és ezt tudta, illetve tudnia is kellett, akkor az a következtetés volt levonható, hogy a vizsgált adózó adókijátszást megvalósító ügyletben vett részt.⁵⁰⁰

Mindezt az adó- és vámigazgatóság előtti eljárásában beszerezett olyan bizonyítékok támasztották alá, mint például, hogy a számlakibocsátó a tevékenység ellátásához szükséges személyi, tárgyi feltételekkel egyáltalán nem rendelkezik, képviselője az adó- és vámigazgatóság részére elérhetetlen, székhelyén nem található, ott gazdasági tevékenységet nem végez, cégtáblája kihelyezve nincs stb.

Tudjuk azonban, hogy az adóigazgatási eljárásokban a számla nem csak akkor lehet fiktív, ha a gazdasági esemény egyáltalán nem történt meg, hanem például akkor is, ha az megvalósult ugyan, de nem a számlán feltüntetett felek között, azaz az adózó biztosan nem a számlakibocsátótól szerezte be a terméket, illetve nem a számlakibocsátó végezte el részére a számla szerinti szolgáltatást.

Jelenleg a vizsgálódás fókuszában az adózó adókijátszást eredményező magatartása, illetve az adózó adókijátszáshoz fűződő tudatossága áll.

A NAV nyomozóhatósága a nyomozás során ettől függetlenül – a jelenlegi jogi környezetben, a törvényben foglalt kötelezettsége⁵⁰¹ miatt, az általános eljárási protokoll szerint – új bizonyítást kénytelen felvenni. Realitás, hogy abban az esetben, ha a tanúvallomás(ok) alapján, az adó- és vámigazgatóság által feltárt tényállással ellentétesen arra a következtetésre jut, hogy a vallomás(ok) a gazdasági események megtörténtét valószínűsítik, akkor e körülményre

⁵⁰⁰ Lásd erről bővebben a 5/2016. (IX.26.) KMK véleményt és az azt felülvizsgáló 1/2025. (XII. 09.) KK véleményt.

⁵⁰¹ Be. 4. § (1) Az ügyész és a nyomozó hatóság a tudomására jutott közvéleményre üldözendő bűncselekmény miatt hivatalból megindítja a büntetőeljárást.

hivatkozással, a Be. 398. § (1) bekezdés a) pontjára – figyelemmel a Be. 7.§ (4) bekezdésében foglaltakra is – figyelemmel az állami adó- és vámhatóság adóztatási szerve által megtett büntető feljelentéssel „indult” nyomozást megszünteti.

A büntető tevékenység, illetve a jogorvoslati, perképviselési tevékenység eredményes ellátását veszélyeztetheti az ilyen, az adó- és vámigazgatóság ellenőrzése során tett megállapításokkal „szinkronban nem álló” nyomozóhatósági döntés, ennek birtokában ugyanis az adózó a közigazgatási perben és/vagy büntető perben (akár hamis vád) eredményesen tud(hat) az adóhatósággal (NAV-val) szemben fellépni és elérni a jogerős közigazgatási határozat hatályon kívül helyezését (a közigazgatási bíróság érthető módon, lévén ez nem feladata, nem fog az adózó és az adóhatóság mellett még a NAV két szervének „nézetkülönbségében” is állást foglalni).

A problémát rövidtávon orvosolni lehetne azzal, ha a NAV-on belüli szerveknek egymás ügyeit kötelező lenne nyomon követni, akár „figyelembe venni”, ennek keretében pl. a NAV nyomozóhatóságának tájékozódni kellene/lehetne arról, hogy a büntető eljárása érint-e megállapítással zárult, esetleg még folyamatban is lévő adó- és vámigazgatósági ügyet, közigazgatási pert, mert ebben az esetben a költségvetés érdekeit szem előtt tartva, minden esetben egyeztetni lenne módja az adó- és vámigazgatósággal és ezt követően foglalna állást arról, hogy a nyomozás megszüntetésének jogszabályi feltételei valóban fennállnak-e.

Álláspontom szerint ezen kívül az egyeztetés módját, lehetséges módzatait – akár külön – jogszabályban rögzítetten lenne célszerű szabályozni az egységes gyakorlat kialakítása érdekében.

A problémakör hosszú távú megoldását pedig – példának okáért – az „una via” szemléletmód (a büntetőeljárás megindítása kizárja az adóigazgatási eljárás lefolytatását és fordítva, illetve ennek jelentősebb összeghatárhoz való kötelese; továbbá egy szakértői team /pl. revizorok, nyomozók, ügyészek köréből delegál tagsággal/ vizsgálná a szükséges – adóigazgatási vagy büntetőjogi – eljárási rend alkalmazását), valamint a célszerűség elvének meghonosítása jelentené, tekintettel arra, hogy már ügyészi körökben is megfogalmazódott az, hogy az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás párhuzamosságának, illetve az adóigazgatási eljárás „megismétlésének” a büntetőeljárás során nincs gyakorlati „haszna”, továbbá ez magában hordozza az eljárások eltérő kimenetelét, a bizonyítékok másként való megítélését, illetve az

eljárások indokolatlan elhúzódsát avagy a kétszeres elvonás tilalmának⁵⁰² megsértését is (ez utóbbinak vizsgálata a közelmúltban egyre inkább előtérbe kerül).

Jelenleg tehát más-más jogszabály alapján kell lefolytatni az eljárásokat, ellenben azok célja sokszor egy irányba mutat. A szabályok egymásba integrálása, az eljárások típusának konkretizálása megoldást jelentene.

Mindezek mellett érdemes lenne átgondolni, hogy az „egyszerű gyanú” helyett az „alapos gyanú” feltétel meglétéhez kellene „visszatérni” a büntetőeljárás során, szűrve ezáltal is a párhuzamos eljárásokat, illetve megteremtve azt, hogy a bizonyosság egy magasabb szintjének megléte esetén indulhasson csak büntetőeljárás.

26.2. A tényállási elemek összevetése

A költségvetési bevételek garantálásához, illetve azok védelméhez az adójogi szabályok tételes ismerete szükséges. Ez nemcsak az adóigazgatási eljárásban, hanem a büntetőeljárásban is lényeges. Mi sem mutatja ezt jobban, mint maga a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény (Btk.). A Btk. 396. §-ában szereplő költségvetési csalás bűncselekmény törvényi tényállása ún. kerettényállás. Ez azt jelenti, hogy a Btk.-ban meghatározott törvényi tényállás csak a büntetendő cselekmény kereteit jelöli ki. Az elkövetési magatartások pontos tartalmát viszont más, a büntetőjogon kívüli egyéb – jelen esetben adó- – jogszabályok töltik meg tartalommal. A konkrét esetben ez annyit tesz, hogy a költségvetési csalás bűncselekmény elkövetésének megállapításához, ismerni szükséges az adóhatóság eljárásának alapjául szolgáló adójogszabályokat is. A nyomozást végző bünygyi szakterületnek is tisztában kell tehát lennie ezekkel a rendelkezésekkel. Ennek alapján pedig kijelenthető, hogy a két eljárás egyik legfontosabb kapcsolódási pontja maga az adótényállás és annak egyes elemei.

Az adótényállás az adókötelezettség létrejöttéhez és megvalósulásához szükséges személyi és tárgyi feltételek összessége. *„Legfontosabb elemei, az: adóalany, az adótárgy, az adóalap, az adómérték, az adómentesség, és az adókedvezmény”*⁵⁰³. Az adótényállás során, az így

⁵⁰² Lényege, hogy tilos ugyanazon jogalpból származó, ugyanazon igény alapján a vagyon többszörös elvonása az igény kötelezettjétől. Az elv a hazai alkotmánybíróság több határozatában és számos Európai Unió Bírósága által meghozott döntésben is megjelenik.

⁵⁰³ BELOVICS Ervin - MOLNÁR Gábor Miklós - SINKU Pál: *Büntetőjog, Különös Rész* Harmadik, átdolgozott kiadás HVG-Orac, Budapest 2003. 541.

„azonosított” adóalany révén pedig létrejön az ún. adójogi jogviszony az adóhatósággal. Az adójogi jogviszony során beszélhetünk adózói-, továbbá adófizetői kötelezettségről.

Hangsúlyos, hogy a klasszikus adójogi ellenőrzéseket adójogi jogviszony nélkül nem lehet lefolytatni, de e nélkül a költségvetés terhére sem lehet büncselekményt elkövetni. Gondoljunk csak arra, hogy a büntetőjogi eszközök alkalmazását minden esetben vissza kell tudni vezetni arra a kérdésre, hogy az adójogi jogviszony fennáll-e vagy sem, az adott elkövető vagy gyanúsított vonatkozásában.

Az Air. részletesen foglalkozik az adóhatósági ellenőrzéssel⁵⁰⁴. Lényeges rendelkezés, hogy az adóhatóságnak a megállapításait jegyzőkönyvbe kell foglalni⁵⁰⁵. Az ellenőrzés a jegyzőkönyv átadásával fejeződik be. Ha a jegyzőkönyvet kézbesíteni kell, az ellenőrzés a postára adás, illetve a tárhelyen történő elhelyezés napjával zárul.

Az Air. külön rendelkezéseket szentel azoknak az eseteknek, amikor az ellenőrzés során büncselekmény gyanúja is felmerül. Ezekre az esetekre mondja ki a jogszabály, hogy ha az adóhatóság büntetőeljárást kezdeményez, külön jegyzőkönyvet⁵⁰⁶ készít.

Látható tehát, hogy büncselekmény elkövetésének gyanúja esetén két jegyzőkönyv is készül. A külön jegyzőkönyv nem adható át az adózónak. Nem véletlenül, hiszen ebben olyan információk kerülnek rögzítésre, amelyek a büncselekmény elkövetését feltételezik, részletezik. A későbbi nyomozati munka eredményességét sérthetné, ha idő előtt ezek az információk az adózó számára megismerhetővé válnának (pl. iratok elrejtése, megsemmisítése; tanúk befolyásolása, stb.). Másik érv, hogy a gyanú csak egy büntetőeljárás keretében igazolható – ráadásul kétséget kizáróan –, így az adózót felesleges lenne terhelni ezzel már „idejekorán” (egyébként is előfordulnak olyan esetek, amikor a feljelentés megtétele után a nyomozóhatóság a feljelentés elutasításáról⁵⁰⁷ dönt).

Az adó megfizetésére kötelezett személyre vonatkozó rendelkezések körében is fellelhető kapcsolódási pont a két eljárás között. Az adóhatóság határozattal kötelezheti⁵⁰⁸ az adózó helyett azt a természetes személyt, aki a céget használta fel a büncselekmény elkövetéséhez. Ehhez még az szükséges, hogy a büntetőjogi felelősségét vagyoni hátrányt okozó

⁵⁰⁴ Air. V. Fejezet.

⁵⁰⁵ Air. 115.§ (1) bekezdés.

⁵⁰⁶ Air. 115.§ (2) bekezdés.

⁵⁰⁷ Be. 381.§ (1) bekezdés.

⁵⁰⁸ Art. 59.§ (1) bekezdés.

bűncselekmény elkövetése miatt a bíróság jogerős ítéletében állapítsa meg⁵⁰⁹. Fontos kritérium, hogy a kötelezés az esedékessé vált, meg nem fizetett, és az adózótól be nem hajtható adó megfizetésére vonatkozik.

26. 3. Az eljárások „kapcsolatai”

Az eljárások feltérképezése esetén először tisztázni érdemes, hogy az állami adó- és vámhatóság egyik vagy másik szervezeti egysége mikor és hogyan léphet fel a költségvetést károsító elkövetőkkel szemben. *„Az adóhatóság a büntetőeljárás megindítása előtt – a büntetőeljárástól függetlenül – köteles lefolytatni az adóigazgatási eljárást, és meghozni azokat az intézkedéseket, amelyek révén biztosíthatóak az állam pénzügyi érdekei”*⁵¹⁰. Ez egyértelműen hangzik, azonban a „büntetőeljárástól függetlenül” kitétel veti fel azokat a kérdéseket, melyek szerint az eljárások egymás után avagy egymással párhuzamosan is folytathatók? Esetleg létezik-e olyan szabály, amely az egyik kizárólagosságát rögzíti? Fontos kérdések tehát ezek.

A vonatkozó szabályanyagot áttekintve rögzíthető, hogy először az adóigazgatási eljárást szükséges lefolytatni. Ennek eredménye után lehet arról dönteni, hogy kell-e büntetőeljárást kezdeményezni. Másként megfogalmazva, a büntetőeljárás nem lehet az adóhatósági ellenőrzés alternatívája vagy folytatása, így a büntetőeljárás az adóigazgatási eljárás következménye lesz. Ehhez természetesen az szükséges, hogy az adóhatóság az eljárása során megállapítsa, hogy az adóbevétel ténylegesen csökkent és a költségvetést vagyoni hátrány érte. Mindezekhez társulnia kell az adózó feltehetően szándékos, csalárd magatartása, tehát egy kisebb mulasztása, gondatlan hiba ehhez nem lesz elegendő. Úgy is mondhatjuk végül, hogy *„a büntetőeljárások megindítása tulajdonképpen idő előtti, ameddig az állami adóhatóság nem állapította meg az adóbevétel kiesésének tényét és ennek (...) összegét”*⁵¹¹.

⁵⁰⁹ Értsd: a vonatkozó jogszabályhely (Art. 59.§ (1) bekezdés d) pont) „elkövető”-ről rendelkezik.

⁵¹⁰ MOLNÁR Gábor Miklós: Az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás viszonya. In: Kiss Tímea (szerk.): Adókockázatok különös tekintettel az általános forgalmi adóra: az adózás Európában – X. Nemzetközi Adókonferencia előadásainak anyagaiból készült tanulmányok. Budapest, Penta Unió Oktatási Centrum, 2016, 135.

⁵¹¹ RÉTI László: Belföldi adóellenőrzések tapasztalatai: Agresszív adótervezés. In: KISS Tímea (szerk.): Adókockázatok különös tekintettel az általános forgalmi adóra: az adózás Európában – X. Nemzetközi Adókonferencia előadásainak anyagaiból készült tanulmányok. Budapest, Penta Unió Oktatási Centrum, 2016, 125.

Érdekesség, hogy vannak olyan esetek, amikor az adóigazgatási eljárás, illetve annak „érdeke” háttérbe szorul a büntetőeljárással szemben. Ez arra vezethető vissza, hogy a büntetőeljárás során a nyomozó hatóság az alkalmazott kényszerintézkedések keretében szükségesnek látja a teljes iratanyag lefoglalását. De olyan eset is előállhat, hogy a vagyont a büntetőeljárás keretében zárolni szükséges. Gyakorta megesik, hogy az érintett személytől szerez tudomást az eljáró hatóság a másik, kvázi „párhuzamosan” folytatott eljárásról.

Fontos változás, hogy az új Art. 131. § (14) bekezdése⁵¹² teszi lehetővé az adatok átadását a nyomozóhatóság számára.

Már az állami adó- és vámhatóság megalakulásától kezdve igény volt arra, hogy az együttműködés elmélyüljön a szakágak között. A kezdeti időben hamar napvilágra kerültek olyan igények, amelyek az adószakmai ág részére is szükségesnek gondolták az információátadás lehetőségét. Fontos volt ez azért is, mert az integráció elmélyítésében nem lehetett azon a szinten maradni, amelyet az alábbiak szerint lehet legjobban jellemezni: *„az együttműködés kizárólag a feljelentés megtételében érvényesült”*.⁵¹³

Ilyen előzmények után, 2012. január 01-jétől az Art. lehetővé tette, hogy az adó- és vámhatóság tájékoztassa a NAV nyomozó hatóságát az adótitokról a bűncselekmények megelőzése, az adott bűncselekmény felderítése és nyomozása során a bűnüldözési feladatok teljesítése érdekében, valamint a büntetőeljárás megindítása vagy lefolytatása céljából.

Mérföldkő volt ez, hiszen az addigi információ átadás „egycsatornás” rendszerétől már egy „másik utas” megoldás is szóba jöhet. Lényeges volt az a jogalkotói koncepció, amely a rendelkezéssel azt kívánta sugallni, hogy az adóhatóság ne csak büntető feljelentés megtételével jelezhesse a bűncselekmény elkövetésének gyanúját az ellenőrzések lezárása után – kvázi futva a már megtörtént események után –, hanem már erre korábban is lehetősége nyíljon (értve ezalatt, hogy akár az ellenőrzési eljárás megindulása előtt vagy az ellenőrzési eljárás közben is tájékoztatást adjon).

Azért is szükséges hangsúlyozni ennek a rendelkezésnek a fontosságát, mert ebben öltött testet az a fajta szabad információ-áramlás, amit mindenki „hozzáképzelt” az állami adó- és

⁵¹² Az állami adó- és vámhatóság tájékoztatja az állami adó- és vámhatóság nyomozó hatóságát az adótitokról a bűncselekmények megelőzése, az adott bűncselekmény felderítése és nyomozása során a bűnüldözési feladatok teljesítése érdekében, valamint a büntetőeljárás megindítása vagy lefolytatása céljából.

⁵¹³ SORS László: „Új lehetőségek a pénzügyi nyomozásban” - MPGEKE ellenőrzési konferencia 2011. november <https://www.aszhirportal.hu/hu/Hirek/MPGEKE-ellenorzesi-konferencia--harmadik-nap> (2021.12.20.)

vámhatóságához, már a kezdetektől fogva (fentebb már említettem, hogy ez az első évben, 2011-ben nem így volt).

Mint tudjuk a bűnügyi szakterület több jogszabály alapján is kérhetett az adótitokkal kapcsolatos adatokról adatszolgáltatást az adóhatóságtól, illetve betekinthezett az adóhatósági adatbázisokba. Ezzel szemben az adóhatóság nem tájékoztathatta a bűnügyi szakterületet az adótitoknak minősülő adatokról.

Ezt az anomáliát tette helyre az Art. hivatkozott rendelkezése, 2012. évtől. A rendelkezés célja viszont nem merült ki a szabadabb információáramlás biztosításában. A jogalkotó kifejezetten egy jóval gyorsabb reagálási időt szeretett volna a rendszerbe építeni, annak érdekében, hogy a költségvetést károsító és más bűncselekmények megelőzése, üldözése, az elkövetőkkel szembeni hatékony és összehangolt fellépés megvalósulhasson. Ezeken kívül nem lehet elfelejtkeznünk a költségvetésben bekövetkezett hiányok mielőbbi megtérülésének fontosságáról.

A jogintézmény lényege, hogy egy, az adóhatóság előtt folyamatban lévő eljárás⁵¹⁴ során, annak lezárása előtt átadásra kerüljenek azok az információk a bűnügyi szakterülethez, amelyek alapján „lépéselőnybe” és/vagy „lépéskényszerbe” kerülnek. Fontos tehát, hogy a nyomozások hatékonyságának növelése, a naprakész információk áramoltatása valósult meg ezáltal.

A jogintézmény „tájékoztatás” megtételét rendeli, ezzel kvázi az adatátadás formáját is meghatározza. Érzékelhető, hogy a „tájékoztatás” innentől kezdve konkurál(t) a büntető feljelentéssel.

Régóta dilemma a szakmai körökben, hogy szükség van-e erre a két jogintézményre (Art. 131.§ (15) bekezdés szerinti tájékoztatás és a Be. 376.§ alapján megteendő feljelentés). Sokak szerint azzal, hogy az Art-ben szerepel ez a passzus, a büntető feljelentés „kiváltható” lenne (tekintettel arra is, hogy az adószakmai és a bűnügyi szakmai ág egy szerv keretein belül látja el a feladatait). Azonban saját véleményem szerint, míg a büntető feljelentés megtételéhez, illetve a nyomozás elrendeléséhez (legalább) egyszerű gyanú⁵¹⁵ megléte szükséges, addig ez a

⁵¹⁴ Például ennek során észlelt ún. aggályos körülmények, így pl. egy-egy nem megszokott tevékenységi, illetve tulajdonosi kör; jelen időben zajló furcsállható „esemény” (pl. az EU tagállamai által működtetett áfa információcsere rendszer (VIES) alapján feltárt és az adózó áfa bevallásaiból kimaradt vagy azokban hiányosan szereplő nagy összegű közösségi beszerzések).

⁵¹⁵ „A nyomozás elrendelésnek feltétele, az egyszerű gyanú,” ugyanakkor már Edvi Illés Károly is különbséget tett nyomatékos és egyszerű gyanú között. Lásd erről SLÉDER Judit: A büntetőeljárás megindítása. Doktori

tájékoztatás megadása során nem kívánalom, így a két jogintézmény nem ugyanazon a lábakon áll. Sajnos a jogszabályhely, azzal, hogy használja a „bűncselekmények megelőzése”, „az adott bűncselekmény felderítése és nyomozása”, illetve a „a bűnüldözési feladatok teljesítése érdekében, valamint a büntetőeljárás megindítása vagy lefolytatása céljából” kitételeket, a két jogintézmény mégis összemosható.

Álláspontom szerint a gyakorlati munka során tapasztaltak okán a két jogintézmény külön kezelése – a továbbiakban is – indokolt.

A NAV a rendelkezésére álló informatikai rendszerek segítségével folyamatosan nyomon követi a bejelentési és bevallási kötelezettségek teljesítését, ezáltal gyakorolva a kockázatelemzési eljárást⁵¹⁶. Az eljárás egyik nem túl régi eleme, illetve „kimenetele”⁵¹⁷ – a támogató eljárás és az ellenőrzésre való kiválasztás mellett – a „*bűncselekmény megelőzése, az adott bűncselekmény felderítése, folytatásának megakadályozása érdekében*”⁵¹⁸ adott tájékoztatás, szintén az állami adó- és vámhatóság nyomozó hatóság irányába. A szabály nagyon hasonlít a már megismert, az új Art. 131.§ (15) bekezdésében foglaltakhoz. A jogalkotó ezzel még „korábbra” hozta azt a lehetőséget, hogy az adott és egy esetleges büntetőeljárás lefolytatásához szükséges információk átadhatók legyenek a bűnügyi szakágnak. Láthatjuk tehát, hogy már folyamatban lévő eljárás sem szükséges⁵¹⁹ ahhoz, hogy ez megtörténhessen. Véleményem szerint ennek külön szabályozása (új Art. 138.§-ban) azonban nem volt indokolt, mivel az új Art. 131.§ (15) bekezdése is olyan általános éllel rendelkezik ezekről a lehetőségekről, hogy abba – eltekintve a gyakorlat során kialakul „szokásjogtól” – ezen esetek is beleérthetők lennének, vagy a jogszabálynak utalni lehetett volna (pl. „c) e törvény 131.§ (15) bekezdése alapján tájékoztatja az állami adó- és vámhatóság nyomozó hatóságát.”) ezen opcióra.

Röviden összegezve a fejezetben foglaltakat, megállapíthatjuk tehát, hogy a fenti rendelkezésekhez hasonló szabályok az általános közigazgatási eljárásrendben nem fellelhetők. Ezek a rendelkezések tehát valóban speciális vonással bírnak, egyben indokolják az adóigazgatási rendelkezések különállóságát, tovább magyarázzák különleges jellegét.

értekezés, Pécs, 2010. Online: <https://ajk.pte.hu/sites/ajk.pte.hu/files/file/doktori-iskola/sleder-judit/sleder-judit-vedes-ertekezes.pdf> (2024.01.05.) 12-14.

⁵¹⁶ Art. 135.§:

⁵¹⁷ Art. 138.§.

⁵¹⁸ Art. 138.§ c) pont.

⁵¹⁹ A jogalkotói indoklásból és a gyakorlati tapasztalatokból kimunkált „kívánalom”.

VII. Következtetések, összegzés

27. Az adóeljárás különállásának általános dogmatikai indokai

A dolgozat címében is jelzett központi kérdés annak vizsgálata, hogy az adóigazgatási eljárás esetében mi indokolja a különállóságot dogmatikai szempontból. Ennek a kérdésnek a megválaszolásához vizsgáltam meg az olyan modellalkotó rendszereket, mint a német vagy osztrák modell, amelyek közvetlen hatást is gyakoroltak hazánk jogalkotására. A dogmatikai érvek keresése érdekében kitekintettem az amerikai irodalomra, ahol az utóbbi évtizedekben jó néhány dogmatikai kérdést vizsgáló tanulmány jelent meg, amelyben foglalt kérdések és válaszok álláspontom szerint túlmutatnak az adott jogrendszer konkrét elemein.

A fent említett összehasonlító vizsgálatok alapján az alábbi következtetések vontam le a magyar rendszer vonatkozásában, amelyek megítélésem szerint szerepet játszanak az adóigazgatási eljárás kialakításában.

1. Történetiség, illetve hagyományok fontossága az adójogban

A dolgozatban bemutatott rendszerek is igazolták a közigazgatási jogi irodalomban⁵²⁰ általánosan ismert jellemzőt, hogy a pénzügyi jog általánosságban is korábban alakult ki, mint a közigazgatási jog. Ez Magyarországon a közigazgatási irodalomban és oktatásban⁵²¹ is visszatükröződik, és mindez szintén tettenérhető volt az adóigazgatási eljárás tekintetében.

Az amerikai irodalomban ez az elv igen hangsúlyosan jelentkezett, de a német rendszerben is a jogalkotás egyik fő és eredeti szempontját kimondottan az jelentette, hogy az adóigazgatási eljárás elveit már évtizedekkel hamarabb össze kellett állítani egy külön törvénykönyvben, majd ezt követően és időben ettől a folyamattól elválva történt meg a közigazgatási eljárás általános megalkotása.

⁵²⁰ TAMÁS András: „Közigazgatási jog” in JAKAB András – FEKETE Balázs (szerk.): Internetes Jogtudományi Enciklopédia (Közigazgatási jog rovat, rovatszerkesztő: BALÁZS István) <http://ijoten.hu/szocikk/kozigazgatasi-jog> (2018) [33].

⁵²¹ Példaként említhető a közigazgatási jog oktatását tanszéki keretek között Magyarországon először a Nagyszombati Egyetemen szervezték meg, ahol a Politico-Cameralistikai Tanszék kezdte meg a működését 1769-ben. ÁRVA Zsuzsanna: A magyar közigazgatás-tudomány. In BALÁZS István (szerk.): *Közigazgatás-elmélet*. Debrecen, DEÁJK, 2020. (141-158.) 142. és ÁRVA Zsuzsanna: A közigazgatás kutatásának intézményrendszere. In BALÁZS István (szerk.): *Közigazgatás-elmélet*. Debrecen, DEÁJK, 2020. (159-174.) 159.

Az osztrák rendszerben pedig éppen fordított folyamatnak lehettünk tanúi – ugyancsak a különállóság megőrzése mellett –, amelyre az 1938-1945 közötti időszak és az ebben az időszakban történt jogszabályi átvétel, valamint annak 1945 utáni megőrzése is jelentős hatást gyakorolt. Mindez az előzmény azonban nem kifejezett dogmatikai építkezést jelentett, hiszen egyet kellett értenünk azzal a több ponton is hangsúlyozott elemmel, hogy a korai kodifikáció minden úttörő jellege ellenére elsősorban technikai szabályok összességét jelentette, semmint a dogmatika megteremtését.

A német irodalom ezt kifejezetten is kiemelte, hiszen a RAO 100 éves évfordulájára készült megemlékezés és valamennyi szakirodalom egyértelmű méltatással és elismeréssel emlékezett meg Enno Becker hatalmas munkájáról, azonban azt is hangsúlyozták, hogy a dogmatikai válaszok megalkotása ezt követően kezdődött meg, amely egy sokkal lassabb és kiérleltebb folyamat volt, amelynek nyomán eljuthattak az általános közigazgatási eljárási kódex megalkotásáig.

Az 1970-es évek irodalma⁵²² ezt a dogmatikai hiányt már hangsúlyosabban kérte számon a pénzügyi jogon, amelynek kapcsán azonban elismerték, hogy az adóigazgatásjogi eljárási kódexnek nem is ez a feladata, hiszen ez az általános(abb) szabályhoz kell, hogy kötődjön. Azt azonban szükséges elismerni, hogy mind a kódexjelleg megalkotása, mind az egyes jogintézményekre vonatkozó szabályok összegyűjtése során az mintát szolgáltatott a későbbi közigazgatási eljárási kódex számára is.

Magyarország vonatkozásában tényként rögzíthető, hogy Pénzügyi Törvényszék felállítása megelőzte a Magyar Királyi Közigazgatási Bíróságot, ugyanakkor jelentős eltérés, hogy nagy törvényi szintű adóeljárási kódex hazánkban a közigazgatási eljárási törvényeket megelőzően nem jött létre, így bizonyos mértékig eltérő utat járt be hazánk. Ennek ellenére a Pénzügyi Törvényszék felállítása mégis egy olyan jelentős mérföldkő, amelyet kiemelni érdemes, ahogyan ezt a közigazgatási irodalom a mai napig meg is teszi⁵²³.

Az államigazgatási eljárás létrehozását követően, a rendszerváltás utáni időszakban történtek jelentős változások, amelyek a külön eljárási törvény létrehozását hozták, azonban az adóigazgatási eljárás már ebben az időszakban is nehezen volt az egységes közigazgatási

⁵²² ZIMMERMANN Noah: „Allgemeine“ Dogmatik speziell für das Steuerrecht? In KUBE, Hanno – REIMER, Ekkehart: Geprägte Freiheit 2022/23, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd 20. Berlin, 2023, 102-110.

⁵²³ TAMÁS 2018: [31] vagy PATYI András: A közigazgatási perrend az 1896-ban létrehozott Közigazgatási Bíróság időszakában. <https://kuria-birosag.hu/hu/kuriai-dontesek/patyi-andras-kozigazgatasi-perrend-az-1896-ban-letrehozott-kozigazgatasi-birosag> (2025. 08. 03.).

eljárás közé illeszthető. A közigazgatási eljárási törvény elsődlegessége nehezen volt megőrizhető, így az általános szabályokhoz képest vagy másodlagos, majd privilegizált elsődleges eljárásként kezelték a területet⁵²⁴. Ezen változtatott az Ákr., amely a nemzetközi megoldásokra támaszkodva immár – „teljesen” – kivett eljárássá minősítette az eljárást.

Megemlítendő azonban, hogy a történetiség alapján álló kivételesség mellett szóló normatív érvet az amerikai irodalom – különösen Hickman – arra hivatkozással cáfolja⁵²⁵, hogy a jog más területeinek is megvannak a maguk hagyományai, így önmagában a történeti kialakulás nem szolgálhat dogmatikai alapot a különállásra, viszont egy viszonylag erős adalékot mégis adhat a rendszer alapjaihoz.

2. Sajátos állami funkciók és speciális elvek

A kivételesség történetiségen túli, más indokaként ún. „változatos” szempontokra hivatkoznak egyesek. Ezek közül kiemelkedik az állam funkcióinak a figyelembevétele. Egyes szerzők az olyan, a közigazgatási eljárástól történő eltérést hívják fel, mint a pragmatizmus és rugalmasság,⁵²⁶ amelyek a kormányzat adóbeszedési funkcióját is előtérbe helyezik.⁵²⁷ Ez az érv kétségtelenül nem véletlenül játszott jelentős szerepet a történeti kialakulásban mind a német, mind az amerikai jogban, így ezen szempont mindenképpen elismerést érdemel, hiszen az állami feladatok ellátása valamennyi közjogi jogág alapvető jellemzője és egyben fő rendeltetése.

Ugyanakkor az olyan kivételességet hangsúlyozó más elemek, mint az adóbírságok szigorúsága⁵²⁸, vagy a speciális jogtechnikai szakértelem, azaz a „bonyolultság”, már dogmatikainak nehezen lennének nevezhetők. Az erre hivatkozó tanulmányok maguk is hangsúlyozzák, hogy az adóbírságok esetleges szigorúsága részben relatív, részben a szabályozás jellemzőiből fakad, másrészt az adótörvények kezelése kevesebb nem jogi technikai szakértelmet igényel, mint számos nem adóügyi jogszabály kezelése⁵²⁹. Hickman pedig összehasonlító jellegű érveléssel igazolja az adózási és nem adózási joggyakorlat

⁵²⁴ Lásd erről CSÁKI-HATALOVICS Gyula: Az Ákr. szabályainak primátusa az egyes nemzetközi hatások tükrében. In CSÁKI-HATALOVICS Gyula (szerk.): *Eljárásjogi kodifikáció - nemzetközi hatások: tanulmányok*. Budapest Patricinium, 2018, 129-130.

⁵²⁵ ZELENÁK 2014: 1904-1905.

⁵²⁶ MURPHY 2014: 22.

⁵²⁷ ZELENÁK 2014: 1905

⁵²⁸ ZELENÁK 2014: 1904-1905.

⁵²⁹ ZELENÁK 2014: 1905.

összevetésével – a jogtudományt és a szabályozási gyakorlatot egymás mellé helyezve –, hogy az adóigazgatási eljárás valójában miért nem különleges ilyen szempontból.⁵³⁰

A fenti érvek általánosságban is képesek arra, hogy a közigazgatási eljárás elsődlegességének elvét erodálják. Ez az újabb időszakban bekövetkezett, a jogrendszerben általánosan megfigyelhető differenciáltságnak köszönhetően még inkább tettenérhető, hiszen olyan területek esetében is felmerülhet a különlegesség igénye, mint a környezetvédelem vagy a gazdasági igazgatás. Az amerikai szerzők ezzel kapcsolatban arra hívják fel a figyelmet, hogy valójában nem is az adójogászok vélekednek leginkább úgy, hogy az adó különleges; hanem más területek szakértői hajlamosabbak a különlegesség mellett érveket felhozni.⁵³¹ A munkaügy, az adóügy, a társadalombiztosítás és a környezetvédelem területe mind olyan magas fokú specializációval és jelentős esetjoggal rendelkezik, amely elősegíti a tárgyi kivételesség kialakulását.⁵³²

Ahogy ez a külföldi kitekintésben is szerepelt, ezeket az érveket, ellenérveket és kritikákat figyelembe véve az amerikai irodalom "adómyopia"-nak⁵³³ nevezte azt a "mítoszt", amely azt képviseli, hogy az adójog alapvetően különbözik a jog más területeitől, ugyanakkor a változatos érveken kívül kifejezett dogmatikai indokot alig talál arra, hogy valóban miért különleges.

Mindez jól rávilágít arra is, hogy valójában jogalkotói döntés a terület kivételesként kezelése vagy annak a betagozása a közigazgatási eljárásba, amely döntés azonban szoros összefüggésben áll az állami funkciók ellátásával.

3. Komplex megközelítés, általános és kivételes helyett, másik területként történő kezelés

A magyar megoldásban a hosszú ideig történő együttes alkalmazás mintegy magával hozta, hogy a közigazgatási elvek felől közelítünk az adójoghoz. A vizsgált rendszerekben ez korántsem egyértelmű, hiszen az amerikai jogban a bírósági döntések ingadoznak a közigazgatási elvek számonkérhetősége kapcsán, míg a német rendszerben a fent említett történetiség elvét tiszteletben tartva járnak el, az osztrák rendszer központi eleme pedig a bírói gyakorlat által aprólékosan kimunkált jogállamisági kritériumok, amelyek a konkrét

⁵³⁰ HICKMAN 1914: 1600.

⁵³¹ ZELENAK 2014: 1897.

⁵³² ZELENAK 2014: 1913.

⁵³³ ún. „rövidlátás” vagy „torzulás”, amely jellemzi az adóigazgatási szabályok kivett jellegének megítélését.

jogintézményekben is visszatükröződnek, különös tekintettel az alapelvekre. Az amerikai irodalomban pedig a 2014 körül felerősödött jogtudományi vita egyik kompromisszumos irányzata⁵³⁴ amiatt javasolja a kivételesség elismerését – átvágva ezzel a gordiuszi csomót –, hogy ha az adóügy kivételessége nem is teljesen védhető, de mégis jobban védhető, mint a kivételességpárti ellenes kritikák.

Ami bizonyosan megállapítható, hogy a jogszabályok értelmezése nem kizárólag az adójog gyakorlására jellemző feladat. Ehhez kapcsolódóan kiemelkedően fontos figyelembe venni a II. fejezetben már idézett, Patyi András hatósági eljárási jogra alkotott meghatározását⁵³⁵, valamint azon irányelvet, amelyet Hajas Barnabás is kiemelt⁵³⁶, hogy a kivett eljárások csak olyan eljárások lehetnek, amelyek egyéb jellemzőik kapcsán megfelelnek a hatósági eljárás általános fogalmának. Ahogyan ez a II. fejezet összegzésében is szerepelt, az adóigazgatási eljárás dogmatikai attribútumait tekintve nem különbözik a közigazgatási eljárástól.

Azok az elvek, amelyek valamely jogszabály értelmezésére vonatkoznak, a kódex értelmezésére is érvényesek. Az adójogi terület egyedülálló összetettsége azonban valóban többé teszi azt egy átlagos területnél⁵³⁷. Ritkán említhető olyan terület, amelynek az eljárásjogát is egyszerre két – az Avt.-vel együtt három – törvény határozza meg, így az adott területre jellemző összetett jogszabályokat másképp kell értelmezni, mintegy transzszubsztantívan.

Paradox módon ugyanakkor a jogrendszer jelenkori differenciáltsága jelentősen erodálta az adójog specialitását, hiszen egyedüli jelentős kivételként jelentkezett. Ezáltal egyet kell értenünk azon szerzők megállapításával, akik arra is felhívják a figyelmet, hogy a terület különlegesként kezelése valójában elzárta az adott területet a jog más területeitől, amely által rontotta az adójog dogmatikai fejlődését (a hatás valójában kölcsönösen is érvényesül más területek vonatkozásában). Ugyanakkor a vizsgált országok mindegyikében jellemző az erőteljes különállás még akkor is, ha nem kivett eljárásként kezelik az adójogot.

Úgy vélem, ez a komplex megközelítés lehet az, amely a magyar rendszer kapcsán is segítséget nyújthat a különállás igazolásához és ekként a H1 hipotézis megválaszolásához.

⁵³⁴ GREWAL 2014: 1632-1633.

⁵³⁵ PATYI András: A közigazgatási hatósági eljárás meghatározása és elhatárolása más eljárásoktól In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest–Pécs, 2012. 30.

⁵³⁶ HAJAS 2016.

⁵³⁷ ZELENÁK 2014: 1917.

28. A hipotézisek igazolása, összegzés

A kutatás eddigi eredményei – álláspontom szerint – inkább erősítik, mintsem gyengítik a hipotézisekben foglaltakat, így a dolgozatban eddig megvizsgált dogmatikai és történeti elemek, összehasonlító vizsgálatok és konkrét jogintézmények alapján megkísérek választ találni a hipotézisek igazolására.

28. 1. H1 hipotézis, azaz a dogmatikai különállás

A dolgozat II. fejezetében megvizsgáltam, hogy a magyar jogalkotási folyamat során kifejezett törekvés volt arra nézve, hogy az Ákr. kódex jelleget öltön, egyszerűsítsen a szabályozáson, keretszabályokat tartalmazzon, ezzel lényegében megtartva, illetve visszatérve az 1957 óta alkalmazott szabályozási modellhez.

Az Ákr. hatályának meghatározásában ugyancsak tetten érhető volt ez a szemlélet: eltérés csak a kivett szabályok esetében megengedett, miközben a privilegizált szabályokat a jogalkotó megszüntette.

Míg a III. részben a külföldi mintavétel kapcsán a hangsúlyosan irányadó német és az ezzel részben összefüggő szabályozást alkalmazó osztrák megoldást vizsgáltam meg, továbbá a dogmatikai érvek keresése körében kitekintettem az amerikai rendszerre.

A kutatás eddig elért eredményei sorában elsőként azt lényeges hangsúlyozni, hogy a kivett eljárási kör – jogalkotó szempontjából történő meghatározása – alapjaiban befolyásolja az általános közigazgatási eljárási törvény kódex jellegét. Az ekként történő szabályozás csak akkor töltheti be „eredeti”, generális szerepét, ha a különös eljárási normák száma nem növekszik, illetve valóban indokolható körben marad.

A következő kérdés annak vizsgálata, hogy milyen okok miatt lehet kivett eljárás az adóhatósági az általános közigazgatási eljárás hatálya alól.

Ehhez egyrészt történeti síkon került megvizsgálásra a szabályozás, másrészt megtörtént a magyar rendszer mintájául történő német és osztrák szisztéma és annak története dióhéjban történő bemutatása, amely mellett foglalkoztam az USA-ban kialakult dogmatikai vitával is. Ezek után a két nagy eljárásjogi jogterület hatályának, egyes jogintézményeinek,

jogszabályhelyeinek összehasonlítása történt meg, majd megkíséreltem az összehasonlítás eredményeit levonni és általános dogmatikai következtetéseket kialakítani.

Mindezek alapján úgy ítélem meg, hogy az adóigazgatási terület különállása mind történetileg, mind a jogszabályok összetettsége és a közpénzügy jelentősége miatt kétségbevonhatatlan.

Az állami adó- és vámhatóság az egyetlen olyan integrált közigazgatási szerv a közigazgatás szervezetrendszerén belül, amelyik a költségvetési bevételek folyamatos biztosítása, beszedése és az adóelkerülések visszaszorítása érdekében adóügyi, ellenőrzési, vámszakmai, valamint végrehajtási és nyomozati jogkörrel is rendelkezik. Ehhez a szervezetinek is tekinthető indokhoz társul még az adózás kiemelt jogi, társadalmi és gazdasági jelentősége. Épp ezek miatt az eljárások során olyan speciális rendelkezésekre is szükség van, amelyek sui generis jogintézményeket fektetnek le, vagy akár más eljárásokhoz is elvezetnek (pl. a büntetőeljáráshoz).

Ez a különállás akkor is jelentkezik, ha nem kifejezett kivett eljárásként kezeljük a területet, hiszen azon országokban, ahol az általános közigazgatási hatósági eljárás az adóigazgatás mögöttes joganyagának minősül, ott is speciális szabályok érvényesülnek és az adóigazgatás eljárásjoga lex specialis viszonyban áll a lex generalisnak minősülő közigazgatási hatósági eljárással.

A dolgozatban kifejtettek alapján arra a következtetésre jutottam, hogy annak vizsgálatához tehát, hogy a speciális szabályok milyen mértékben érvényesülnek és így van-e még konkrét jelentősége a háttérjogszabálynak, azaz mennyiben érvényesül a lex generalis a speciális ügyek kapcsán, nem lehet választ találni a konkrét jogintézmények nélkül.

Ennek alapján bár a dogmatikai érvek nemzetközi értelemben meglehetősen erősek a különállás mellett, a magyar vonatkozások kapcsán a H1 hipotézis álláspontom szerint megalapozottan nem igazolható a H2 nélkül, hiszen a két kérdés egymással szorosan összefügg az előbbieik okán.

28.2. H2 hipotézis, azaz a konkrét jogintézmények

A kivett jellegű szabályozás indokoltságának egyik fokmérője a különbözőségek számbavétele és okainak feltérképezése. A különbözőségek megjelennek a szabályozásban

(mindkét nagy eljárásjogi törvényben), így a joggyakorlat során is, főleg az alapeljárási és a jogorvoslati szabályok területén, amelyeket részletesen igyekeztem bemutatni a dolgozat V. fejezetében. Bár a VI. fejezet látszólag nem kapcsolódik szervesen ehhez az elemzéshez a H2 hipotézis igazolása kapcsán kitérek arra, hogy miért tartottam fontosnak bemutatni ezt a részelemet is.

Tényként rögzíthető, hogy Magyarországon 2017-ig az általános közigazgatási hatósági eljárás *lex generalis* jellege érvényesült az adóigazgatási eljárás vonatkozásában, amelynek meglehetősen gazdag szabályanyaga *lex specialis*-nak minősült az általános közigazgatási hatósági eljáráshoz képest. Bár a dolgozat igyekezett néhány konkrét jogintézmény kapcsán visszaautalni a 2017 előtti szabályozásra is – szintén vizsgálva az abban az időszakban meglévő különbségeket –, ezen utalások kapcsán is egyértelmű, hogy mindenkor lényeges különbség volt a két terület között, így a kérdés inkább csak fokozatának és elvi elméleti jelentőségűnek minősíthető, hiszen mennyiségi szempontból a különállás tekintetében aligha történt jelentős változás.

Az adóigazgatás jelenlegi szabályozása önálló és osztott, ellenben – ezektől függetlenül – általánosnak tekinthető. Az Air. keretjellegű, ténylegesen generálisnak tekinthető szabályokat (így pl. alapvető szabályok, az ellenőrzés, valamint a jogorvoslat témaköre) tartalmaz, míg az új Art. az adóztatást biztosító adóigazgatási szabályokat taglalja.

Az egyik kérdés tehát az volt, hogy meddig van értelme megőrizni a mögöttes szabályanyagot vagy új szabályozást alkotni az adott területre és ezzel kivett eljárássá minősíteni az adott eljárást.

A H2 hipotézis alapján azt vizsgáltam meg részletesen, hogy melyek azok a konkrét eljárási mozzanatok, jogintézmények, jogalkotói megoldások, amelyek a kivett jelleget indokoltá teszik.

A kutatás során egyes jogintézmények tételes és adott esetben történeti összehasonlítására is sor került, amely alól éppen a digitalizáció egésze jelent kivételt, ugyanis ez utóbbi szempontot az alapelvek körében érintettem a részletszabályok vizsgálata nélkül. Ennek eredményeképpen feltérképezésre kerültek olyan releváns különbségek, amelyek megadják a két nagy eljárásjogi rendszer közötti eltéréseket. Sok esetben a jogintézmények is más alapokon nyugszanak, más célokat kívánnak elérni, ezért másképpen kerülnek a kódexekben kodifikálásra, ezáltal és óhatatlanul *sui generis* jogintézményekké válnak.

Megállapítható volt – az eddigi vizsgálódások alapján –, hogy az adóigazgatási eljárás jogintézményei, szabályai speciálisabb jellegűek, amely jellemvonás különösen az alábbi területeken jelentkezett

- az adóigazgatási eljárásban fellelhető ügyintézési határidők szélesebb spektruma;
- az adóigazgatási eljárások gyorsítása (szűkebb körben kezelve az ügyintézési határidőbe be nem számítandó időintervallumokat és a határidő meghosszabbítását);
- az adóigazgatási eljárás képviseleti szabályainak sokszínűsége;
- az adóigazgatás jogorvoslati rendszerének eltérő, garanciális jellegű megoldásai (kétfokú elbírálás, felügyeleti intézkedés kérelemre is indítható, súlyosítási tilalom, stb.);
- adótitok védelme;
- az adóigazgatási eljárás büntetőeljárással való kapcsolata, „kivetülése”;
- az adóigazgatási szabályok holdudvarában (a végrehajtási eljárások tekintetében az Avt. az általános kódex, mögöttes jogszabályként jelölve az Air.-t és az új Art.-t) elhelyezett végrehajtási szabályok – szoros eljárási kötődése miatt ebben a körben említve a fizetési kedvezmények rendszerét –, illetve azok általánossá válása szervezeti értelemben is;
- az adóigazgatás digitalizációjának eltérő mértéke (erre utalás történt).

Mindezek alapján úgy vélem, a különállás kérdésben a fő motívumot az Ákr. kapcsán gyakran hangsúlyozott egyszerűsítés jelentheti. Az Ákr. a dolgozatban is kifejtett módon egy kifejezetten erőteljes egyszerűsítést kívánt végrehajtani mind a jogszabályi mennyiség, mind az eljárás hossza kapcsán, azzal a nem titkolt szándékkal, hogy a már jogászok jogaként emlegetett Ket-hez képest visszatérjen a közigazgatási hatósági jogalkalmazás gyökereihez.

Az adóigazgatás oldaláról szemlélve a kérdést, bár az egyszerűsítés ebben a formában és ugyanilyen érvekkel nem merülhetett fel a terület összetettsége miatt, azonban könnyen belátható, hogy a különálló jogszabályok mennyisége és mértéke miatt egyrészt egyre csökkent a lex specialis jelentősége, másrészt a jogalkalmazók munkája szempontjából egyre nagyobb terhet jelentett a terebélyesedő adóigazgatási szabályok mellett további háttérjogszabályokat is alkalmazni.

Az Ákr. és Air. „ikerjellege” miatt ez immár azt jelentette volna, hogy az adóügyekben eljáró jogalkalmazónak újfent három (ideértve az új Art.-t) jogszabályt kellett volna egyszerre

alkalmazni, ráadásul úgy, hogy az Ákr. alig néhány szakaszát lehet csak figyelembe venni az adóigazgatási eljárásban.

Ezt az érvelést viszont gyengíti, hogy a „duplikálás” – más síkon, de – megmaradt. Az Air. és az új Art. kapcsán a szabályok kettéosztottak lettek, negatívan érintve az átláthatóság, a közérthetőség, a könnyen követhetőség – újrakodifikálás során – célul kitűzött követelményét. Ebből az aspektusból is kiemelendő, hogy „háttérjogszabályok” köre szintén fennmaradt, mivel a teljes – és egyre szélesedő – adóigazgatási szabályozási spektrum több jogszabályi (Korm. rendeleti és miniszteri rendeleti) szinten nyugszik, komoly szakmai kihívást jelentve a jogalkalmazóknak az értelmezés során.

Ehhez járulhatott az egyszerűsítés másik eleme, amely a jogorvoslati rendszert érintette és amelyet az adóigazgatás terén nem követett a jogalkotó azzal együtt is, hogy a jogorvoslati rendszer egésze teljesen más rendszerű, mint a közigazgatási hatósági eljárásban. Így kifejezetten eltérőek a semmisségi okok, más szabályok érvényesülnek a súlyosítási tilalom kapcsán és bizonyos mértékig összefolynak az objektív és szubjektív jogorvoslatok.

Az Ákr-t érintő másik egyszerűsítés, egyben hatékonyságnövelő elem volt a végrehajtási rendszer átalakítása, amely miatt éppen az adóhatósághoz került jelentős részben a végrehajtás, így ezen szabályanyag is jelentősen összeszűkült az Ákr-ben, miközben az adóhatóság által foganatosítandó végrehajtási eljárásokról a jogalkotó – mint tudjuk – ugyancsak külön törvényt alkotott 2017-ben.

Mivel a dolgozat a közigazgatási hatósági eljárás felől közelített a kérdéskörhöz, így a dolgozatban nem szerepelnek az új Art-ban külön fejezetben szabályozott jogkövetkezmények, ellenben kiemelendő, hogy ezeknek megfeleltethető fejezet az Ákr-ban egyáltalán nincs.

Mindezeket egybevéve megállapítható, hogy a közigazgatási hatósági eljárás klasszikus három szakasza közül kettő esetében (jogorvoslat és végrehajtás) is olyan mértékű a különbség, amely valóban külön jogszabályt indokol. Abban az esetben, ha a „mögöttes jelleg” marad, akkor a valódi „mögöttség” elveszett volna. Hasonló a helyzet Ausztriában is, ahol ugyan a kivett eljárásokat nem sorolják fel, azonban rögzítik, hogy az adóigazgatásra külön szabályozás érvényesül.

Bár ugyancsak a konkrét jogintézményeket érintő, de mégis a különállás mellett szóló érv a büntetőeljárással való összefonódás. Ugyan az eljárások összekapcsolása valamennyi olyan

ügyben kérdés, amelyben az adott tényállás valamilyen közigazgatási szankció alkalmazását is indokolja, miközben büncselekményt is megvalósít, a két hatósági eljárás között azonban lényeges különbség az a szervezeti vonás, hogy az adóhatóság egyben szabálysértési és nyomozóhatóság is lehet, amely az eljárások összefonódásának kérdését sokkal direkter és közvetlenebbül érinti.

Összességében tehát úgy vélem, hogy a H1 és H2 hipotézis egymástól nehezen választható el, hiszen ebben az esetben a jogalkotó egy régóta speciális jellemzőkkel bíró területet emelt a kivett eljárások közé, amely által az egyszerűsítést és hatékonyság-növelést mint célkitűzést teljesíthette ki.

Mindezen megfontolások alapján álláspontom szerint a H1 és H2 hipotézis egyaránt igazolható a dolgozatban kifejtettek alapján.

28.3. H3 hipotézis, azaz az általánosság a számadatok tükrében

Az Ákr. általános szabályozásnak tekinthető, annak hangsúlyozásával, hogy a hatálya alá tartozó eljárások vonatkozásában mindenképp. A jogalkotás folyamatában régóta törekvés volt arra nézve, hogy az Ákr. kódex jelleget öltjön, egyszerűsítsen a szabályozáson, keretszabályokat tartalmazzon, ezzel lényegében megtartva az 1957 óta alkalmazott szabályozási modellt.

Az Ákr. hatályának meghatározásában is tetten érhető ez a szemlélet: eltérés csak a kivett szabályok esetében megengedett, ennek alapján a mennyiségi vizsgálódás első kivetülése a kivett eljárások körét érintette.

A kivett eljárások típusa és számossága ugyanis meghatározó annak megítélése során, hogy egy eljárási kódex mennyiben minősül valóban általánosnak. Ebben rejlik a válasz igazi kulcsa. Egy rosszul meghatározott kivett eljárási kör, alapjaiban áthatja alá a törvény kódex jellegét. A dolgozatban rögzítettem, hogy az ekként történő szabályozás csak akkor töltheti be „eredeti” szerepét, ha a különös eljárási normák száma nem növekszik, illetve valóban indokolható körben marad.

Hangsúlyos, hogy az általános eljárási kódexek korábbi, egészen 2017. december 31-éig tartó egyeduralma és „mögöttes-elsődlegessége” megszűnt azzal, hogy az adó- és vámhatósági

eljárás – többek között – kivett eljárásnak minősül 2018. január 01-jétől kezdve, amivel teljesen önjáróvá vált.

Az Ákr. ezzel kétség kívül egy hatalmas „territórium” felett veszítette el befolyását, amelynek mértéke a számadatok alapján igazolható vagy annak tűnhet.

A H3 hipotézis tehát valójában ugyancsak a kivételesség és általánosság viszonyára kérdezett rá a számadatok alapján, így figyelemmel a fentiekre, a kutatás során a kivett eljárások típusának és számosságának vizsgálata nélkülözhetetlen volt. Ebbe a kivett körbe tartozik az adó- és vámhatósági eljárás is, melynek vizsgálata – a betöltött munkakörből is adódóan – empirikus, normatív módszerekkel történt meg.

Ezen számadatokat a IV. fejezet 20. alfejezetében gyűjtöttem össze oly módon, hogy az adatok alapján követhetők legyenek a 2018-ban bekövetkezett eljárásjogi változások, így a gyűjtést 2017-től indítottam meg.

A számadatok azonban nehezen voltak vizsgálhatók a jogszabályi, szervezeti és más változások figyelembevétele nélkül. Így lényeges tényező egyrészt az államigazgatás rendszerében 2020-ban bekövetkezett hatásköri változás, amely a járási hivatalok, valamint a fővárosi és vármegyei kormányhivatalok között zajlott. A másik jelentős tényező, hogy az Ákr. hatósági ügy fogalmába tartozó ügyek kigyűjtése is nehézségeket okoz. Ugyan a járási hivatali, illetve a fővárosi és vármegyei kormányhivatalok hatósági ügyeinek köre viszonylag egyértelmű, a helyi önkormányzatok esetében érdemes megjegyezni, hogy a jegyző helyi adóhatóságként is eljár, amely ügyeket másodfokon a fővárosi és vármegyei kormányhivatal bírálja el. Ezek az ügyek kifejezetten jelentős kört tesznek ki a helyi önkormányzatoknál feltüntetett és a statisztikában államigazgatásnak minősített adatok között. Ezen helyi adóügyek hozzátétőlegesen az ügyek felét teszik ki.

Megemlíteném még – torzító tényezőként –, hogy a statisztikai eredményeket árnyalja az is, hogy mit minősítünk eljárásnak az adóhatóság vagy a közigazgatás szempontjából és mennyiben szükséges kifejezett döntéssel zárni egy ügyet.

Bár jelentős mértékben nem módosítja a számadatokat, de érdemes azt is megjegyezni, hogy a táblázatban a járási és kormányhivatali ügyek, valamint az önkormányzati ügyek mellett a rendőrséget és a MÁK-ot vettem figyelembe, holott más szervek is bírálják el hatósági ügyeket. Ezek azonban egyrészt nem számottevőek, másrészt nem is feltétlenül tartoznak az Ákr. hatálya alá, így a GVH vagy az MNB eljárása ugyancsak a kivett eljárások közé

sorolható. Más oldalról viszont a NAV statisztikái esetében is megjegyzendő, hogy egyrészt a szoros értelemben vett adóhatósági ügyek a statisztikai adatoknak hozzávetőlegesen a felét teszik ki, miközben egyre jelentősebb részt képeznek a vámjárási ügyekben hozott döntések.

Mindezen elemeket figyelembevéve, megítélésem szerint azok a számadatok, illetve saját feldolgozású elemzések is, amelyek évekre visszanyúlóan kerültek kigyűjtésre, összeállításra, azt – e körben mennyiségi szempontok szerint – bizonyítják, hogy az adóhatósági eljárások (és az azokban hozott döntések egyre növekvő) számosságukat tekintve valóban fölényben vannak a többi közigazgatási eljárás számához viszonyítva. Ez igaz, mind az Ákr. hatályba lépése előtti időszakban, mind utána.

Ezt még tetézi az – a 2022-től megfigyelhető változás –, hogy az adóhatósági ügyek ekkortól ugrásszerűen emelkedtek azzal együtt, hogy a növekedés más területeken is megfigyelhető volt.

A már többször említett torzító tényezők ellenére is tehát egyértelműen megállapítható, hogy a kivett eljárások közül az adó- és vámigazgatási ügyek számosságukat tekintve meghaladják az Ákr. alapján intézhető közigazgatási hatósági ügyek körét.

Kérdéses azonban, hogy ezek a számadatok mennyiben jelentik az Ákr. generális jellegének a megkérdőjelezését, avagy „erodálását”. Magyarországon ez a kérdés azért is merülhet fel, mivel a különválasztás most először – 2018-tól – történt meg és sokkal erősebb hagyományai voltak a *lex specialis* - *lex generalis* jellegű szabályozásnak. Bár konkrét adatokat a német dogmatikában nem vizsgáltam, de vélhetően az állami működés általános törvényszerűségei miatt, volumenét tekintve hasonló arányokkal találkozhatnánk még akkor is, ha a konkrét statisztikai adatok képzése más és más. Így bár a statisztikai adatok – öncélú – összevetése főleg különböző jogrendszerek és államok között csak alapos vizsgálat után lehetséges, amely jelen esetben nem történt meg, annyi azonban mégis kijelenthető, hogy a német adójogi eljárási irodalomban jellemzően nem merült fel a közigazgatási hatósági eljárási kódex generális jellegének megkérdőjelezése.

A számadatok vizsgálata alapján úgy vélem, hogy önmagában az OSAP-statisztikákban elérhető adatok alapján nehezen igazolható egy terület általánossága, hiszen egyrészt az adatok képzése is eltérő lehet, másrészt sok tekintetben a dogmatikai szempontok sokkal jelentősebbek. Ahogyan ezt a német irodalomban is jelezték, az általános közigazgatási

hatósági eljárási jog egészen más szintjén mozog az általánosságnak. A hatósági ügyek abszolút számai helyett ugyanis egészen más képet kapnák például akkor, ha az ügýtípusok szerint végeznénk el a számítást.

Mindezek alapján álláspontom szerint az Ákr. valóban egy generális kódex jellegét ölti ma is és kifejezetten annak minősül.

Ettől függetlenül véleményem szerint tény, hogy az Ákr. mögöttes jogszabályként történő alkalmazása az idők során hangsúlytalanná szelődött a speciális szabályok folyamatosan növekvő száma miatt. A speciális szabályok térnyerése pedig még korábbra tehető, hiszen ez a fajta „erodálódás” már 2017-2018 előtt is megindult például azzal, hogy a Ket. lex generalis jellege az adóigazgatás vonatkozásában gyengült, így e tekintetben egyre inkább kiüresedett és jelentőségét veszítette.

Álláspontom az, hogy a 2018-tól bekövetkezett váltás egy folyamat részeként fokozati lépés volt, amely egyértelmű helyzetet teremtett és a jogalkalmazási szempontokat is figyelembe véve egyszerűsítést hozott, miközben a konkrét jogintézmények, különös tekintettel a jogorvoslati rendszer részletszabályai kapcsán az adózói jogvédelmet is erősítette.

Mindezek alapján a megoldást a magam részéről kívánatosnak és megőrzendőnek érzem, még amellet is, hogy számszerűleg így valóban csökkentek az Ákr. hatálya alá tartozó hatósági ügyek.

A szám adatok helyett figyelemre méltóbbnak tartom még azon tudományos álláspontot, amely azt vizsgálta, hogy a két terület mit veszíthet a szétválasztás által. Meggyőződésem szerint e tekintetben az adóigazgatási eljárás nem szakadhat el a közigazgatási jogtól, hiszen az ott kidolgozott és akár nemzetközi irányzatok által is továbbfejlesztett elvek figyelmen kívül hagyása az adójog számára is komoly tudományos veszteség lenne. E tekintetben a nemzetközi kitekintésben vizsgált valamennyi rendszer megerősítette, hogy az elvek és alapvető jogintézmények terén a két eljárás egymásra hatásának megőrzése kifejezetten kívánatos.

Záró gondolatok

A fentieket összegezve elmondható, hogy az adóigazgatási eljárás szabályozása a magyar jogrendszerben tudatosan különválk az általános közigazgatási rendtartástól (Ákr.).

Határozott álláspontom az, hogy ez a szabályozási technika nem öncélú dogmatikai elkülönülés, hanem mélyreható gyakorlati és elvi megfontolások eredménye.

A disszertáció központi kérdése az volt, hogy mi indokolja az adóigazgatási eljárás elkülönült – kivett eljárásként történő – szabályozását az általános közigazgatási eljárási kódexhez képest, és e különállás milyen dogmatikai, rendszerszintű vagy akár intézményi következményekkel jár.

A kutatás három hipotézise (H1–H3) egymásra épülő logikát követett: előbb a dogmatikai igazolhatóság (H1), majd a konkrét jogintézményi különbségek (H2), végül a mennyiségi kontextus (H3) felől értékelte a kivett jellegű szabályozást.

A hipotézisek igazolása alapján a dolgozat legfontosabb tanulsága, hogy a „kivett eljárás” kérdése nem dönthető el egyetlen, kizárólag fogalmi-dogmatikai állítással. A kutatás során az rajzolódott ki, hogy a kivett jelleg nem lehet öncélú, hanem egy olyan jogalkotói megoldás, amelynek legitimitása kizárólag akkor áll fenn, ha három feltétel egyszerre teljesül: a különállásnak van világos, normatív indoka; ez az indok a konkrét jogintézményekben, eljárási megoldásokban megjelenik; és ez a kivételes jelleg rendszerszinten nem rombolja az általános eljárási rend koherenciáját.

A dolgozatban szereplő három hipotézis éppen ezen három dimenziót vizsgálta. Ezek igazolásából pedig az következett, hogy a magyar megoldás erősségei és kockázatai ugyanabból a sajátosságból fakadnak, azaz a kivett eljárás indokai valósak és indokoltak, de a kivétel „kockázata” is számottevő.

A disszertáció egyik fő következtetése az, hogy a kivett jelleg dogmatikai indokolhatósága nem egyenlő a külön szabályozás szükségességével. A kutatás eredményei szerint ugyanis a külön szabályozás indokoltsága akkor válik jogtudományi értelemben meggyőzővé, ha a különállás nem pusztán más „szövegezést”, hanem más eljárási logikát is jelent, azaz eltérő szerepfelfogást, eltérő intézményrendszert és eltérő garanciális szabályok, súlypontok

rendszerét. Másképp fogalmazva, a kivett eljárás csak akkor „jogilag igazolható kivétel”, ha a kivétel mögött olyan sajátosságok állnak, amelyek az általános rendbe beemelve torzítnák, erodálnák azt, vagy aránytalanul terhelnék annak alkalmazhatóságát.

A kutatás a kivett jelleg mellett szóló érveket megerősíti, ugyanakkor azt is kimondja – szintén tanulságul –, hogy a kivétel fenntartása csak akkor tekinthető jogbiztonságot támogató megoldásnak, ha az jól körülhatárolt, illetve – főszabályként – stabil. Ezek alapján abban az esetben, ha a kivett eljárás egyre jobban terebélyesedik, vagy túlszabályozott lesz, akkor az már nem kívánatos. A párhuzamos vagy többszintű normarétegek, illetve fogalmi bizonytalanságok megjelenésével, a jogbiztonságot szavatoló garanciák sem érvényesülhetnek megfelelő módon.

Úgy vélem ezért, hogy a hipotézisek igazolásának közös üzenete az, hogy a kivett jelleg indokoltsága mellett egyidejűleg szükséges a „kivétel” szükség szerinti „rendszerkarbantartása”, akár az anyagi jogszabályokra is kihatóan. Álláspontom szerint ez a kivett jelleg nem egy egyszeri megoldás, hanem folyamatos koherencia-követelmény.

Jelenlegi formájukban az adóigazgatási rendelkezések az adózók számára kiszámíthatóbbá teszik a betartandó szabályokat. Ezek ismerete az adózó részére biztosítja, hogy egyes adóeljárások során milyen eljárási lépésekre készüljön fel, anélkül, hogy az általános közigazgatási szabályok értelmezési keretei között kellene tájékozódnia.

Meglátásom szerint a dolgozat egyik fontos következtetése a mennyiségi dimenzióval függ össze. Mint láttuk a hipotézisek igazolása során, a számosság önmagában nem dogmatikai bizonyíték, hanem felelősségi tényező: minél nagyobb ügyforgalmat érint egy kivett eljárás, annál kevésbé engedhető meg a normarendszer átláthatatlansága vagy a garanciális következetlenség. A tanulság tehát nem az, hogy a sok ügy miatt indokolt a külön eljárás, hanem az, hogy a kivett eljárásrend tömegszerűsége okán a jogalkotó és a jogalkalmazó koherencia-kötelezettsége fokozott.

A mennyiségi dimenzió tehát nem legitimálja önmagában a kivételt, viszont kivetíti azt, hogy egy tömeges ügyintézésre alkalmazott kivétel a közigazgatási eljárásjog egészének kiszámíthatóságára is komoly hatással van.

A három hipotézis együttes kiértékelése alapján leszögezhető, hogy az adóigazgatási eljárás különállása történeti, nemzetközi és intézményi értelemben is igazolható, és a magyar modell

– az Air. kivett eljárási státuszával – e tekintetben illeszkedik a vizsgált külföldi megoldások alaplogikájához.

A kivett jelleg elismerése egyben elengedhetetlen ahhoz, hogy az adóhatóság egyszerre tudjon fellépni a költségvetést károsító magatartásokkal szemben, és biztosítsa az adózók számára azokat a garanciális jogokat, amelyek a specifikus adójogi környezetben relevánsak.

Személyes véleményem az, hogy az adóeljárás különállása nem a közigazgatási egység megbontása, hanem annak elismerése, hogy az adójogi szabályok csak egy hozzájuk igazított, speciális eljárásrendben, jogi környezetben tudnak igazán érvényesülni. Az adóigazgatási eljárás önállósága a hatékonyság és a jogállamiság egyensúlyát hivatott megteremteni.

A dolgozat végső üzenete nem pusztán az, hogy a különállás „van” vagy „indokolt”, hanem az, hogy a kivett eljárási modell értékelése komplex, és a dogmatikai indokolás a jogintézményi valóságban nyeri el bizonyító erejét.

Hiszem ezért, hogy a jövőbeni jogalkotási és jogalkalmazási fejlesztéseknek, technikáknak a kivett jelleg fenntartása mellett is a koherencia, átláthatóság és garanciális következetesség erősítésére kell irányulniuk, hogy az általános és a kivett eljárási rend együttélése ne gyengítse, hanem kiegészítse a magyar közigazgatási eljárásjog rendszerét.

VIII. Felhasznált irodalom

- 1) 100 Jahre Abgabenordnung. *Monatsbericht des BMF*. 2019. november. Online: https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2019/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-6-100-jahre-abgabenordnung_pdf.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (2025. 07. 10.)
- 2) ÁRVA Zsuzsanna – BOBONKA Miklós Kornél: Az adóigazgatási eljárás kivett jellegének indokoltsága nemzetközi összehasonlításban. Miskolci Jogi Szemle (megjelenés alatt).
- 3) ÁRVA Zsuzsanna – BALÁZS István – BARTA Attila – PRIBULA László – VESZPRÉMI Bernadett: *Közigazgatási eljárások*. Debrecen, Debreceni Egyetemi Kiadó 2017.
- 4) ÁRVA Zsuzsanna – BALÁZS István – BARTA Attila – VESZPRÉMI Bernadett: *Közigazgatás-elmélet*. Debreceni Egyetem; Debrecen, 2020.
- 5) ÁRVA Zsuzsanna: A közigazgatás kutatásának intézményrendszere. In BALÁZS István (szerk.): *Közigazgatás-elmélet*. Debrecen, DEÁJK, 2020, 159-174.
- 6) ÁRVA Zsuzsanna: A közigazgatási hatósági eljárás alapelvei nemzetközi kontextusban. In CSÁKI-HATALOVICS Gyula (szerk.): *Eljárásjogi kodifikáció - nemzetközi hatások: tanulmányok*. Budapest Patricinium, 2018, ISBN:9789634132042, 115-128.
- 7) ÁRVA Zsuzsanna: A közigazgatási hatósági eljárás jogorvoslati rendszere. A határozatok visszavonása, módosítása, a fellebbezés, felügyeleti intézkedés és az ügyészi intézkedések. In BALÁZS István (szerk.): *Közigazgatási eljárások*, Debrecen, Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2023, 119-131.
- 8) ÁRVA Zsuzsanna: A magyar közigazgatás-tudomány. In BALÁZS István (szerk.): *Közigazgatás-elmélet*. Debrecen, DEÁJK, 2020, 141-158.
- 9) ÁRVA Zsuzsanna: *Nagykommentár Magyarország Alaptörvényéhez*. Complex Online jogtár. Budapest, Wolters Kluwer, 2025, ISBN: 978963594465.
- 10) BALÁZS István – GAJDUSCHEK György – KOI Gyula: „Megszüntetve megőrzés?” A közigazgatási hatósági eljárás újraszabályozása az Általános Közigazgatási

- rendtartásról szóló törvényben. *Állam- és Jogtudomány*, 2021. 62(1): 3-23.
<https://doi.org/10.51783/ajt.2021.1.01> 13.
- 11) BALÁZS István (szerk.): Közigazgatási eljárások, Debrecen, Debreceni Egyetemi Kiadó, 2017.
 - 12) BALÁZS István: „A közigazgatás”. In JAKAB András – FEKETE Balázs (szerk.): Internetes Jogtudományi Enciklopédia (Közigazgatási jog rovat, rovatszerkesztő: BALÁZS István) <http://ijoten.hu/szocikk/a-kozigazgatas> (2018).
 - 13) BALÁZS István: A közigazgatási eljárásjog fogalma és szabályozási rendszerei. In.: BALÁZS István (szerk.) Magyar Közigazgatási Jog: Általános rész, Debreceni Egyetemi Kiadó, Debrecen, 2013, 38-45.
 - 14) BALÁZS István: A közigazgatási eljárásjog fogalma és szabályozási rendszerei. In.: BALÁZS István (szerk.) Közigazgatási eljárások, Debreceni Egyetemi Kiadó, Debrecen, 2019, 51-64.
 - 15) BALOGH-BÉKÉSI Nóra et. al.: A jogorvoslati rendszer szabályozási karakterisztikája (1957–2018). In BOROS Anita – PATYI András (szerk): *A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája*. Budapest: Dialóg Campus, 2019, 313-382.
 - 16) BALOGH-BÉKÉSI Nóra: A közigazgatási eljárásjog alapelvei, hatálya: II. fejezet. In BOROS Anita - DARÁK, Péter (szerk.): *Az általános közigazgatási rendtartás szabályai*. Budapest, Nemzeti Közszerkesztési Egyetem, Államtudományi és Közigazgatási Kar, 2019, 25-32.
 - 17) BARABÁS Gergely et. al.: *Nagykommentár a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvényhez*. CompLex, Budapest, 2013. online formátum.
 - 18) BÁRCZI Géza – ORSZÁGH László (szerk.): *A magyar nyelv értelmező szótára*. Budapest: Akadémiai Kiadó, 1959-1962. Online: <https://www.arcanum.com/hu/online-kiadvanyok/Lexikonok-a-magyar-nyelv-ertelmezo-szotara-1BE8B/> (2021.11.24.)
 - 19) BELOVICS Ervin – MOLNÁR Gábor Miklós – SINKU Pál: *Büntetőjog, Különös Rész* Harmadik, átdolgozott kiadás, HVG-Orac, Budapest, 2003.

- 20) BENCSIK András et. al.: A végrehajtás szabályozási karakterisztikája (1957–2018). In BOROS Anita – PATYI András (szerk): *A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája*. Budapest: Dialóg Campus, 2019, 383-433.
- 21) Bizalmi vagyonkezelés: így adózzunk utána. Online: <https://crwwgroup.net/bizalmi-vagyonkezeles-igy-adozzunk-utana/> (2020.06.14.)
- 22) BOBONKA Miklós Kornél: Adalékok az Ákr. és az Air. elhatárolásához és a kivett adó- és vámigazgatási eljárás indokaihoz. *Jegyző és Közigazgatás*, 23(6), 2021, 37-45.
- 23) BOBONKA Miklós Kornél: Az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás egyes kapcsolódási pontjai. In JAKAB Éva – MISKOLCZI-BODNÁR Péter (szerk.): *XXV. Jogász Doktoranduszok Országos Konferenciája*. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, 2023, 63-75.
- 24) BOBONKA Miklós Kornél: További adalékok a közigazgatási hatósági eljárás és az adóigazgatási eljárás egymáshoz való viszonyához. *Jegyző és Közigazgatás*, 25(1), 2023, 31-38.
- 25) BOBONKA Miklós Kornél: Administrative and Tax Principles: A Comparative Analysis from a Hungarian Perspective. *International Journal of Legal and Social Order*, 2025, 1., 70-84.
- 26) BORDÁS Péter: Az adóigazgatási alapelvek szerepe a hatósági eljárásban és a pénzügyi bírósághoz. Kúriai döntések. Bírósági Határozatok. A Kúria Lapja, 2023, 71, 1369-1376. Online: <https://kuria-birosag.hu/hu/kuriai-dontesek/bordas-peter-az-adoigazgatasi-alapelvek-szerepe-hatosagi-eljarasban-es-penzugyi> (2025. 06. 18.)
- 27) BOROS Anita – KOI Gyula – MENYHÁRT Zsolt: I. rész – A közigazgatási eljárás szabályozásának nemzetközi modelljei. In. BOROS Anita – PATYI András (szerk): *A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája*. Budapest: Dialóg Campus, 2019.
- 28) BOROS Anita – PATYI András (szerk.): *A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája*. Dialóg Campus, Budapest, 2019.
- 29) BOROS Anita: „A közigazgatás” in JAKAB András – FEKETE Balázs (szerk.): *Internetes Jogtudományi Enciklopédia* (Közigazgatási jog rovat, rovatszerkesztő: BALÁZS István) <http://ijoten.hu/szocikk/kozigazgatasieljarasi-jog> (2019).

- 30) BOROS Anita: Összegző megállapítások – a közigazgatási (hatósági) eljárásjog szabályozási karakterisztikája. In BOROS Anita – PATYI András (szerk.): *A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája*. Dialóg Campus, Budapest, 2019, 457-474.
- 31) BRANDSTÄTTER, Wilhelm: *Einführung in das AVG-Verfahren*, Bundesministerium Kunst, Kultur, für öffentlichen Dienst und Sport, 2020.
- 32) CAMP, Bryan T.: A History of Tax Regulation Prior to the Administrative Procedure Act. *Duke Law Journal*, May 2014, Vol. 63, No. 8, 1673-1715.
- 33) CZINE Ágnes: A jogállamiság, a jogbiztonság és az enyhébb elbírálás összefüggései. *Magyar Jog*, 2017/5., 266-270.
- 34) CSÁKI-HATALOVICS Gyula: Az Ákr. szabályainak primátusa az egyes nemzetközi hatások tükrében. In CSÁKI-HATALOVICS Gyula (szerk.): *Eljárásjogi kodifikáció - nemzetközi hatások: tanulmányok*. Budapest Patricinium, 2018, 129-133.
- 35) CSÁKI-HATALOVICS Gyula (szerk.): *Eljárásjogi kodifikáció - nemzetközi hatások: tanulmányok*. Budapest Patricinium, 2018.
- 36) DEÁK Dániel: Adójogi globalizmus. *Állam- és jogtudomány*. 2015. 56(3), 29-54.
- 37) Deutscher Bundestag 7. Wahlperiode: Gesetzentwurf der Bundesregierung. Entwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG). 1973. Online: <https://dserv.bundestag.de/btd/07/009/0700910.pdf> (2025. 07. 17.).
- 38) EREKY István: *Adalékok a modern magyar pénzügyi közigazgatás kialakulásához*. Pannónia Könyvtár, Pécs, 1943.
- 39) F. ROZSNYAI Krisztina – HOFFMAN István – BENCSIK András: Az általános eljárási szabályok. *Jogtudományi Közlöny*, 2021, (76)7-8, 309-318.
- 40) FALCSIK István: Érdemes perelni a NAV-ot? Online: <https://www.portfolio.hu/gazdasag/20210428/erdemes-perelni-a-nav-ot-480416> (2021.12.05.)
- 41) FANTOLY Zsanett – BUDAHÁZI Árpád: *Büntető eljárásjogi ismeretek*. 2. Dinamikus rész. Dialóg Campus, Budapest, 2019.
- 42) GERENCSÉR Balázs Szabolcs: Összehasonlító nyelv jog. In CSINK Lóránt–SCHANDA Balázs (szerk.): *Összehasonlító módszer az alkotmányjogban*. Budapest, Pázmány Press. 2017, 445–462.

- 43) GREWAL, Amandeep S.: Taking Administrative Law to Tax: Foreword. *Duke Law Journal*, May 2014, Vol. 63, No. 8, pp. 1625-1633.
- 44) HAJAS Barnabás: Általános közigazgatási rendtartás – Ket. kontra Ákr. *Új Magyar Közigazgatás*, 2016. 4(3), 18-25.
- 45) HAJAS Barnabás: Az Ákr. hatálya. *Jegyző és Közigazgatás*, 2017, 19 (4). Online: [https://jegyzo.hu/az-akr-hatalya/\(2023.08.25.\)](https://jegyzo.hu/az-akr-hatalya/(2023.08.25.))
- 46) HAJAS Barnabás: Gondolatok az általános közigazgatási rendtartás jegyzői munkára gyakorolt várható hatásairól. *Jegyző és Közigazgatás*, 2016 18(5): Online <http://jegyzo.hu/gondolatok-az-altalanos-kozigazgatasi-rendtartas-jegyzoi-munkara-gyakorolt-varhato-hatasairol-i-resz/> (2024. 08. 10.)
- 47) HICKMAN, Kristin: Administering the Tax System We Have. *Duke Law Journal*, 2014, 63, 1718-1770.
- 48) HICKMAN, Kristin: Coloring Outside the Lines: Examining Treasury's (Lack of) Coloring Outside the Lines: Examining Treasury's (Lack of) Compliance with Administrative Procedure Act Rulemaking Requirements. *Notre Dame Law Review*, 2007, 82(5): 1727-1807.
- 49) HICKMAN, Kristin: The Need for Mead: Rejecting Tax Exceptionalism in Judicial Deference, *Minnesota Law Review*, 2006, 1537-1619., Online: https://scholarship.law.umn.edu/faculty_articles/59 (2025. 07. 15.)
- 50) HÓMAN Bálint: *A történelem útja*. Budapest, Osiris Kiadó, 2002.
- 51) ILOSVAI András: A digitális állam „szürke eminenciása” Az Alaptörvény XXVI. cikke mint a közigazgatási modernizáció rejtett mozgatója. *KözigazgatásTudomány*, 2025/2. 93-106.
- 52) IZER Norbert: A digitalizáció motivációi és irányai az adóigazgatásban. Pénzügyminisztérium, 2020.
- 53) JUHÁSZ István: Az első magyar adóreform. *AdóOnline*, 2015. december 11., <https://ado.hu/ado/az-elso-magyar-adoreform/> (2022. 07. 12.)
- 54) JUSZTINGER János: A magyar adóigazgatás története a XIX-XX. században I. *Jura*, 2018/2, 149-159.
- 55) KÁRÁSZ Marcell: Anyagi vagy eljárásjogi? Gondolatok a hatósági eljárásokhoz kapcsolódó határidők jogi természetéről. *Közjogi Szemle*, 2023/1., 37-44.

- 56) KECSŐ Gábor: Az adó megfizetésére kötelezett személy jogállása alapjogi szempontból vizsgálva - státusváltás!? *Iustum Aequum Salutare*, 2019, 4, 113-126.
- 57) KEELEY, Brian: Human Kapital. OECD, 2007. 55. Online: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/de/publications/reports/2007/02/human-capital_g1gh7c78/9789264047952-de.pdf (2025. 07. 15.).
- 58) KILÉNYI Géza: *Az államigazgatási eljárás alapelvei*. KJK kiadó, Budapest, 1970.
- 59) KILÉNYI Géza: Az ügyfél jóhiszeműségének vizsgálata az államigazgatási eljárásban. *Állam- és Igazgatás*, 1961, 11(7). 520-530.
- 60) KLICSU László: *Közteherviselés az új Alkotmányban*. Pázmány Law Working Papers, 2011/3, 1-8.
- 61) KOI Gyula: A hazai közigazgatási eljárásjog kialakulása (1957-ig, az Et. hatálybalépéséig). In BOROS Anita – PATYI András (szerk): *A hazai közigazgatási hatósági eljárási jog karakterisztikája*. Budapest: Dialóg Campus, 2019, 57-67.
- 62) KOVÁCS Ferenc: *Kommentár az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvényhez*. Wolters Kluwer. Online formátum. 86. §
- 63) KÖVÁGÓ Zoltán: Az adózás rendjének újrászabályozása. *Adóvilág*, 2017, 21(13-14), 2-11.
- 64) LAKATOS Zsuzsa: Kisokos a bizalmi vagyonkezelésről. *AdóOnline*, 2015. június 25. Online: <https://ado.hu/ado/kisokos-a-bizalmi-vagyonkezelesrol/> (2020.06.10.)
- 65) LANG, Michael: Die Entwicklung des Abgaben verfahrensrechts in Österreich in den letzten 50 Jahren. 2010. [Festschrift endg 16.7.10.pdf](#)
- 66) LASSAR, Gerhard: Cím nélkül (Reviewed Work(s): Reichsabgabenordnung. 3. Auflage 4. Auflage by Enno Becker). Archiv des öffentlichen Rechts , 1925, Vol. 48 (N.F. 9), No. 3 (1925), pp. 371-374. Online <https://www.jstor.org/stable/44301842> 372.
- 67) LENKOVICS Barnabás: Adalékok a jogbiztonsághoz. *Alkotmánybírósági Szemle*, 2015/1. 77-81.
- 68) LETENYEI Róbert: Ügyintézési határidő és az állampolgár. *Új Magyar Közigazgatás*, 2015, 4(9), 60-64. 64.

- 69) LIPMAN, Francine J.: "The Hardest Thing in the World to Understand Is the Income Tax." — Albert Einstein. *Pro Bono Matters*. 2013. 9. Online: https://www.americanbar.org/content/dam/aba/publishing/aba_tax_times/13win/06-pbm.pdf (2025. 06. 29.)
- 70) MADARÁSZ Tibor: *A magyar államigazgatási jog alapjai*. Budapest, ELTE, 1989.
- 71) Magyarország Kormánya: T/12233. számú törvényjavaslat az általános közigazgatási rendtartásról. Online: <https://www.parlament.hu/irom40/12233/12233.pdf> (2021.12.21.)
- 72) Magyary Zoltán Közigazgatás-fejlesztési program. Online: https://infoter.hu/attachment/0011/10551_magyary_program.pdf (2020.05.16.)
- 73) MARTONYI János: *A közigazgatási bíráskodás és legújabbkori fejlődése*. Budapest, Királyi Magyar Egyetemi Nyomda, 1932.
- 74) MOLNÁR Gábor Miklós: Az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás viszonya. In: Kiss Tímea (szerk.): *Adókockázatok különös tekintettel az általános forgalmi adóra: az adózás Európában – X. Nemzetközi Adókonferencia előadásainak anyagaiból készült tanulmányok*. Budapest, Penta Unió Oktatási Centrum, 2016.
- 75) MURPHY, Richard: Pragmatic Administrative Law and Tax Exceptionalism. *Duke Law Journal Online*, 2014, Vol. 64. 21 (October) 21-35.
- 76) Országos Statisztikai Adatfelvételi Program
- 77) PATYI András – BOROS Anita: Az ügyfélre és más eljárási szereplőkre vonatkozó általános szabályok. In: PATYI András (szerk.): *Hatósági eljárásjog a közigazgatásban*. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs, 2012. 199-252.
- 78) PATYI András – VARGA Zs. András: *A közigazgatási eljárásjog alapjai és alapelvei*. Dialóg Campus Budapest, 2019.
- 79) PATYI András: A közigazgatási hatósági eljárás meghatározása és elhatárolása más eljárásoktól In: Patyi András: *Hatósági eljárásjog a közigazgatásban*. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs, 2012.
- 80) PATYI András: A közigazgatási perrend az 1896-ban létrehozott Közigazgatási Bíróság időszakában. <https://kuria-birosag.hu/hu/kuriai-dontesek/patyi-andras-kozigazgatasi-perrend-az-1896-ban-letrehozott-kozigazgatasi-birosag> (2025. 08. 03.).

- 81) PATYI András: *A magyar közigazgatási bíráskodás elmélete és története.* (Institutiones Administrationis VIII. kötet), Dialóg Campus, Budapest, 2019.
- 82) PATYI András: I. fejezet Az eljárás és az eljárásjog fogalma, a hatósági eljárás szabályozásának története. In: PATYI András (szerk.): *Hatósági eljárásjog a közigazgatásban.* Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs, 2012.
- 83) POGÁNY Ágnes: Adók Magyarországon a két világháború között. *Rubicon*, 2012/6. 72-77.
- 84) POLLÁK Kitti: A magyar és a francia közigazgatási eljárásjogi kodifikáció összehasonlító vizsgálata. Doktori értekezés. Budapest. NKE 2018. Online: <https://antk.uni-nke.hu/document/akk-uni-nke-hu/Poll%C3%A1k%20Kitti%20M%C5%B1helyvit%C3%A1ra.pdf> (2025. 06. 15.).
- 85) RÁKOSI Ferenc: A határidő-számításról a Kúria jogegységi döntése kapcsán. 2015. Online: https://perfekt.blog.hu/2015/04/28/a_hatarido-szamitasrol_a_kuria_jogegysegi_dontese_kapcsan (2020.06.06.).
- 86) RÉTI László: Belföldi adóellenőrzések tapasztalatai: Agresszív adótervezés. In: KISS Tímea (szerk.): *Adókockázatok különös tekintettel az általános forgalmi adóra: az adózás Európában – X. Nemzetközi Adókonferencia előadásainak anyagaiból készült tanulmányok.* Budapest, Penta Unió Oktatási Centrum, 2016.
- 87) SCHNEIDER, Bernard: The End of Taxation Without End: A New Tax Regime for U.S. Expatriates, *Virginia Tax Review*, 2012, 32(1): 1-76.
- 88) SIMON István: Az Alaptörvény hatása az adójogra, különös tekintettel a magánszemélyek adózásában bekövetkezett változásokra. MTA Law Working Papers, 2018/4.
- 89) SLÉDER Judit: A büntetőeljárás megindítása. Doktori értekezés, Pécs, 2010. Online: <https://ajk.pte.hu/sites/ajk.pte.hu/files/file/doktori-iskola/sleder-judit/sleder-judit-vedes-ertekezes.pdf> (2024.01.05.)
- 90) SORS László: „Új lehetőségek a pénzügyi nyomozásban MPGEKE ellenőrzési konferencia 2011. november <https://www.aszhirportal.hu/hu/Hirek/MPGEKE-ellenorzesi-konferencia--harmadik-nap> (2021.12.20.)
- 91) STIPTA István: A magyar pénzügyi közigazgatási bíróság eljárási rendje (1884-1896). *Miskolci Jogi Szemle*, 2011. 6. évf. különszám, 168-182. Online:

- https://www.mjsz.uni-miskolc.hu/files/egyeb/mjsz/201102/13_stiptaistvan.pdf (2024. 05. 16.) 180.
- 92) STIPTA István: *A pénzügyi közigazgatási bíróság tevékenysége (1884–1896)*. Dialóg Campus, Budapest, 2019.
- 93) SZABÓ Ildikó: Az adómegállapítás jogtörténeti kialakulása és fejlődése. PRO PUBLICO BONO – Magyar Közigazgatás, 2017/1, 32–55.
- 94) SZABÓ Imre (szerk.): *Állam- és jogtudományi enciklopédia I.* Budapest, Akadémiai Kiadó, 1980.
- 95) SZALÓKI István: A magyar adóigazgatási eljárások és szolgáltatások digitalizációjának jogi és társadalmi kerete, kihívásai. *KözigazgatásTudomány*, 2023/2., 97-117.
- 96) SZAMEL Lajos: Az államigazgatási eljárás In: BERÉNYI Sándor – MARTONYI János – SZAMEL Lajos: *Magyar államigazgatási jog. Általános rész*. Második kiadás, Tankönyvkiadó, Budapest, 1980.
- 97) SZILOVICS Csaba: Adózói jogok és kötelezettségek szabályozásának elméleti és gyakorlati problémái. *Jura*, 2018, 2, 217-240.
- 98) SZMICSEK Sándor (szerk.): Modellegyezmény a jövedelem és a vagyon adóztatásáról. OECD, Budapest, Magyar Könyvvizsgálói Kamara, 2012. Online: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/hu/publications/reports/2010/08/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_g1g10b68/9789264178724-hu.pdf (2022. 06. 19.)
- 99) SZŰCS István: Az államigazgatási hatósági eljárás főbb elméleti kérdései. Budapest, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. 1976.
- 100) TAMÁS András: „Közigazgatási jog” in JAKAB András – FEKETE Balázs (szerk.): *Internetes Jogtudományi Enciklopédia* (Közigazgatási jog rovat, rovatszerkesztő: BALÁZS István) <http://ijoten.hu/szocikk/kozigazgatasi-jog> (2018).
- 101) TIPKE, Klaus: Fünfzig Jahre Reichsabgabenordnung. *Archiv des öffentlichen Rechts*, 1969, Vol. 94, No. 2 (1969), 224-262.
- 102) TIPKE, Klaus: Neukodifikation des Allgemeinen Steuerrechts in der Abgabenordnung 1977. *JuristenZeitung*, Jahrg., Nr. 22 (19. November 1976), 703-706. Online: <https://www.jstor.org/stable/20811688> 704. (2025. 07. 15.)

- 103) TOMCSÁNYI Móric: *A közigazgatási jogviszony*. Budapest, Politzer Zsigmond és fia, 1912.
- 104) TRÓCSÁNYI László: Trócsányi László expozéja az általános közigazgatási rendtartásról és a közigazgatási perrendtartásról Online <https://2015-2019.kormany.hu/hu/igazsagugyi-miniszterium/a-miniszter/beszedek-publikaciok-interjuk/trocsanyi-laszlo-expozeja-az-altalanos-kozigazgatasi-rendtartasrol-es-a-kozigazgatasi-perrendtartasrol> (2024. 08. 10.)
- 105) TSCHUSCHNIG, Gerald: *Formelles Abgabenrecht*, Amt der Kärntner Landesregierung, 2020.
- 106) Új vezetőt nevezett ki a NAV élére Varga Mihály - Infostart.hu (2021.11.24.); <https://infostart.hu/gazdasag/2021/06/24/uj-vezetot-neveztek-ki-a-nav-elere-varga-mihaly>
- 107) Ügyforgalmi elemzés. 2024. év. Online: <https://birosag.hu/ugyforgalmi-adatok/reszletes-elemzes-2024-eves-birosagi-ugyforgalomrol> (2025. 07. 12.).
- 108) VALLÓ József: *Közigazgatási eljárás*, Magyar Közigazgatástudományi Intézet, Budapest, 1937.
- 109) VARGA Zs. András: „A közigazgatás jogvédelmi rendszere” in JAKAB András – FEKETE Balázs (szerk.): *Internetes Jogtudományi Enciklopédia* (Közigazgatási jog rovat, rovatszerkesztő: BALÁZS István) <http://ijoten.hu/szocikk/a-kozigazgas-jogvedelmi-rendszere> (2017).
- 110) VARGA Zoltán: Digitalizáció az adóigazgatásban. *Miskolci Jogi Szemle*, 2020, 3. különszám, 192-200.
- 111) VÖRÖS Ernő – LENGYEL József – RAKOVSKY Iván: *A M. Kir. Közigazgatási Bíróság legújabb anyagi-jogi, hatásköri és eljárási joggyakorlata, általános közigazgatási, adó- és illetékügyekben, ideértve az Orvoscamarai tagfelvételi és orvosi fegyelmi ügyek, valamint a felvidéki, karpátaljai, erdélyi és délvidéki ügyek joggyakorlatát, egyúttal a Közigazgatási Bírósági törvény magyarázata*. Budapest, M. Kir. Közigazgatási Bíróság II. kötet. 1943.
- 112) WEISBACH, David A. & NUSSIM, Jacob: The Integration of Tax and Spending Programs. *Yale Journal Law*, 2004. 955-1028. Online:

<https://ssrn.com/abstract=442063> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.442063> (2025. 07. 15.)

- 113) ZELENAK, Lawrence: Maybe Just a Little Bit Special, After All? *Duke Law Journal*, 2014, 63(10), 1897- 1920.
- 114) ZIMMERMANN Noah: „Allgemeine“ Dogmatik speziell für das Steuerrecht? In KUBE, Hanno – REIMER, Ekkehart: Geprägte Feriheit 2022/23, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd 20. Berlin, 2023, 102-110.
- 115) ZUMBINI, Ferrari Angela: The Austria Model of Administrative procedure. Origins, Characteristics, Diffusion and the Importance of the Personal Factor. *Italian Journal of Public Law*, 2022 VOL. 14(2), 378-397.