

Doktori (PhD) értekezés tézisei

Egyes digitális ügyintézési megoldások eljárásjogi és jogvédelmi következményei a magyar elektronikus adóigazgatási eljárásokban

dr. Szalóki István

Témavezető: Dr. Árva Zsuzsanna egyetemi tanár
PhD, habil.



DEBRECENI EGYETEM
Marton Géza Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola

Debrecen, 2026

1. A témaválasztás megindoklása

Az elmúlt tíz évben az elektronikus adóigazgatási ügyintézés az adóigazgatási eljárási terület tekintetében is kiemelt szerephez jutott és az adózók mindennapi életének részévé vált. Az adózók számára ez a változás nemcsak abból a szempontból releváns, hogy adókötelezettségeiket és jogait már a digitális térben is képesek gyakorolni okos eszközök használatával. Az adózói jogvédelmi eszközök gyakorlati megjelenése, érvényesülése és a jogvédelem szintje a digitális adóigazgatási térben megvalósuló elektronikus adóigazgatási szolgáltatások minőségétől is függ. Az elektronikus adóigazgatásban megjelenő technikai újítások és ehhez kapcsolódó elektronikus jogintézmények, *például az elektronikus azonosítás*, az adóhatóság által kifejlesztett digitális térben a jogvédelmi eszközök garanciájaként jelennek meg. Ezek a technikai feltételek és az elektronikus adóigazgatási eljárások fejlesztésének minősége az adózói jogok gyakorlásának és kötelezettségek teljesítésének keretét képezik a digitális térben. Az adózónak ahhoz van joga és azokat az adókötelezettségeket tudja teljesíteni az elektronikus ügyintézés során, amelyre az adóhatóság lehetőséget biztosít neki.

Kutatóként és gyakorló jogászként, valamint közhatalmat gyakorló tisztviselőként számos hipotézissel, elképzeléssel rendelkeztem ezen kutatási témáról. Kutatásomat az is indokolta, hogy 2014. óta dolgozok a Nemzeti Adó- és Vámhivatalnál, de 2017. óta látok el olyan munkaköröket és részese vagyok olyan elektronikus adóigazgatási eljárásokkal, szolgáltatásokkal kapcsolatos projekteknek, amellyel hozzájárulok az adóhatóság digitális átalakulásához. Megítélésem szerint az elektronikus ügyintézés és ezzel kapcsolatos technikai eszközök alkalmazása az adózók oldaláról felveti eljárásjogi szempontból a *jogvédelem* és a *jogvédelmi eszközrendszer* érvényesülésének, alkalmazhatóságának kérdéseit.

• *Hogyan érvényesíthetik az adózók jogait a digitális térben, az elektronikus ügyintézés során?*

- *Milyen intézkedések szükségesek ahhoz, hogy az állampolgárok szempontjából érvényesülhessen a megfelelő ügyintézéshez való jog?*
- *Van-e az államnak, vagy az állampolgárnak felelőssége a „digitális tudás” használatának elsajátítása tekintetében az új elektronikus szolgáltatások alkalmazása során?*

Ezen kérdéseket fogalmazhatja meg a kutató, ha az elektronikus ügyintézés eljárásjogával kezd el foglalkozni jogvédelmi szemszögből.

Meglátásom szerint az általam választott téma kutatásának indokoltságát az elektronikus ügyintézés szempontjából két pozitív és két negatív érveléssel tudom alátámasztani:

- Egyrészt munkám révén az általam kutatott témához olyan belső rálátással rendelkezem a közhatalmi rendszerre, gyakorlati jogalkalmazásra és rendszerfolyamatokra, amellyel jelenleg csak néhány kutató rendelkezik. Emellett munkám során részese vagyok az eNAV jövőbeli „képe” kialakításának.

- Másrészt az elméleti és gyakorlati jogalkalmazást élesen össze tudom vetni, szintén az általam viselt tisztségre figyelemmel. A gyakorlati tapasztalat lehetővé tette számomra, hogy az elektronikus adóigazgatási eljárások jogvédelmi hiányosságait belső folyamatok szintjén is azonosítsam.

- Harmadrészt, negatív hatásként, ugyanakkor kutatási indokként, érvelésként vélem azonosítani, hogy a kutatási fókuszom egyes részei igen csekély szakirodalmi háttérrel rendelkeznek, főként csak a hazai és közösségi jogi jogforrásokra és ezekhez kapcsolódó „travaux préparatoires”-ra támaszkodhatok. Hazai jogforrásokban, cikkekben az elektronikus adóigazgatás témája nem bővelkedik, másrészt a nemzetközi jogforrások sem az adózási jogvédelemmel kapcsolatos megközelítést alkalmaznak, hanem elsősorban a joggyakorlat leírását végzik el, valamint egyfajta intézményfejlődési-, történeti áttekintést adnak jogi- és technikai háttérinformációkkal kiegészülve.

- Negyedrészt, utolsó negatív hatásként és kutatási érvként kívánom kiemelni, hogy a közösségi jogi és hazai elektronikus közigazgatást, valamint elektronikus ügyintézészt megalapozó jogforrások jelentős része „műszaki feltételek jogszabályba történő összefoglalásaként” értékelhető. Úgy vélem, hogy a kutatásomnak a fókuszba helyezett elektronikus adóigazgatási eljárások során érvényesülő törvényben foglalt műszaki megoldásokkal kapcsolatban meg kell találnia azokat a jog szempontjából releváns kapcsolódási pontokat, ok-okozati kapcsolatokat, melyek az IKT eszközök szerepét, joghatásait ismertetik az adózói jogérvényesítés vonatkozásában, folyamatában az elektronikus eljárások során.

A kutatás bizonyítja, hogy az elektronikus adóigazgatási szolgáltatások minősége közvetlenül meghatározza az adózói jogvédelem tényleges érvényesülését.

2. A kutatási téma, fogalmi keretek meghatározása és célkitűzések

Fontos kiemelni, hogy a disszertációnak nem az adózás széles ágazati, anyagi jogi szabályozásában megjelenő jogérvényesítés bemutatása volt a tárgya. A céлом az adóigazgatási eljárás során garantált megfelelő ügyintézéshez való jog gyakorlati megjelenésének bemutatása volt. Ez az alkotmányos alapjog nem egzakt módon, hanem az eljárásjogi szabályozásban megjelenő általános eljárásjogi alapelvein és az adózók részjogosítványain, adókötelezettségein keresztül érvényesül az (elektronikus) adóigazgatási eljárás során. Kutatásom során az adózók által érvényesíthető jogvédelmi eszközök „nagyítóján” keresztül vizsgáltam az elektronikus adóigazgatási eljárást és annak eszközeit, melyek a digitális térben található (jogvédelmi keret) és megteremtik a jogvédelmi eszközök érvényesítésének lehetőségét (előfeltétel, eszköz). A disszertáció ezek jogvédelmi eszközökre gyakorolt hatását és a jogvédelmi eszközökkel kapcsolatos kockázatait emeli ki.

A disszertáció a *jogvédelem* alatt az adózók adóigazgatási eljárásban rendelkezésre álló jogvédelmi eszközeit, jogait és adókötelezettségek teljesítésének lehetőségét érti, figyelemmel az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Air.) és az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Art.) rendelkezéseire. Az Air. biztosítja az adóigazgatási eljárások részletszabályait, „gerincét”, míg az Art. vegyes anyagi és eljárásjogi rendelkezésekkel kiegészíti, alkalmazza ezen szabályokat. Jogérvényesítés alatt az anyagi adójogszabályokban meghatározott védelem, jog értendő. Ha a jogérvényesítés meg is jelenik a disszertációban, akkor ez alatt az adózói jogok eljárási szakban (alapeljárásban) történő gyakorlását érti a dolgozat.

Az *adó jogviszony* tekintetében *Földes Gábor* megközelítését veszi kiindulópontnak a disszertáció, hiszen az adójogviszony egy közhatalmi jellegű jogviszony, nevezhető szuprematív jellegűnek is. A szuprematív megközelítés abból az eljárásjogi

megközelítésből (Air., Art.) vezethető le, hogy a jogalkotó az adóhatóság, mint az adóztatást végző közhatalom (állam) államigazgatásban megjelenő szervezeti képviselője részére, többletjogokat biztosít az adózókkal szemben (természetes személyek, jogi személyek és egyéb szervezetek), *pl. adókimutatás, üzleti títokot tartalmazó dokumentumok, számlák megismerése adóellenőrzés során*. Az adójogviszonyban nincs szerepe a kötelmi jogviszonyok esetében elfogadott akaratnyilvánítás szabadságának, az adójogviszony eljárásjogi és anyagi jogi szabályai szigorúak. A jogalkotó ezzel szemben az Art.-ban az elektronikus szolgáltatások, elektronikus ügyintézési lehetőségek (Art. 256. §) exemplifikatív számbavételével és deklarálásával erősíteni kívánt az adóhatóság szolgáltató szerepkörén. A disszertáció ezért vizsgálja az adójogviszony relatív szakaszát, ahol az adóhatóság és az adókötelezettség teljesítésére ténylegesen köteles adózó kerül kapcsolatba, annak eljárásjogi szakaszában, azaz az adóigazgatási eljárás (alapeljárási szakasz) során az adózó önként teljesíti az elektronikus ügyintézési lehetőségeken keresztül adókötelezettségét. A disszertáció az ex officio eljárások elektronikus megjelenésére nem tér ki, annak fókuszában a kérelemre induló eljárások és ebben érvényesíthető jogvédelmi eszközök állnak. A disszertáció az ex officio induló elektronikus adóigazgatási eljárások jogvédelmi értékelésére, elemzésére nem tér ki.

Emellett fontos kiemelni, hogy a disszertáció eljárásjogi megalapozást és keretet biztosít az adójogviszonyban megjelenő adózói jogvédelmi eszközöknek és csoportosítja azokat, hogy ezzel „segítséget” biztosítson a tipikus elektronikus adóigazgatási folyamatokban, eljárásokban történő érvényesítéséhez. A disszertáció ezért nem az egyes jogvédelmi eszközök „mély” dogmatikai bemutatására és elemzésére, hanem az elektronikus adóigazgatási eljárásokban érvényesülő jogvédelmi eszközök alapeljárási szakaszban történő azonosítására, valamint ezek digitális térrel való kapcsolatára fókuszál és az alkalmazott technikai előfeltételek jogvédelmi eszközökre gyakorolt hatását vizsgálja.

A jogalkotó *digitális tér* alatt a közigazgatás, a társadalom és a gazdasági szereplők elektronikus interakcióinak környezetét érti. A disszertáció *digitális közigazgatás tér* alatt az állam, az államigazgatási szervek és az önkormányzatok által kínált elektronikus ügyintézési eljárások és szolgáltatások egészét, valamint azon portálok összességét érti, ahol ezen eljárások megjelennek, elérhetők. Az elektronikus adóigazgatási eljárások fókuszára figyelemmel erre többször digitális adóigazgatási térként hivatkozik a dolgozat. E térben gyakorolhatják az adózók jogaikat.

A digitális adóigazgatási tér ezért nem pusztán technikai közeg, hanem az adózói joggyakorlás és jogvédelmi eszközök, adózói jogok érvényesülésének meghatározó eljárási színtere.

A disszertáció elméleti és gyakorlati jelentősége több szinten ragadható meg. Egyrészt a disszertáció az adóigazgatási eljárások és elektronikus adóigazgatási eljárások során érvényesülő adózói jogvédelem, valamint a NAV eljárásjogi fejlődésének megértése szempontjából nyújthat segítséget. Másrészt hiánypótló szakirodalmi forrást kíván kínálni, további saját és más kutatók vizsgálatának alapját képezheti. Továbbá törekszem arra, hogy következtetéseim és de lege ferenda javaslataim egy formálódó elektronikus adóigazgatás jövőbeli továbbfejlődési irányainak értékelése vonatkozásában teremthessenek megfelelő hivatkozási alapot.

3. Az értekezés szerkezete és módszertana

A disszertáció érdemi része, szerkezeti felépítése alapján négy fő szerkezeti blokkban foglalható össze, melyeket a kutatási módszertan együttes ismertetésével kívánok röviden összefoglalni.

Elméleti, eljárásjogi alapok (a disszertáció 1.-2. főfejezete) részben a disszertáció ismerteti a kutatás indokát, tárgyát és az alkalmazott módszertant, valamint a felállított hipotéziseket. Az adózási jogvédelem eljárásjogi alapjait a disszertáció a jogállamiság¹ és az Emberi Jogok Európai Jogi Charta, valamint EU Alapjogi Charta, mint kiindulópont rövid ismertetését követően az Alaptörvény XXVI. cikkéből, azaz a megfelelő ügyintézéshez való jogból vezette le. Az Alaptörvény vizsgálata során érintette még a XXV. cikk (*kérelem, javaslattétel, panaszhoz való jog*) és XXVI. cikk (*műszaki megoldások és*

¹ Lásd jogállamiságról, tisztességes ügyintézéshez való jogról részletesen: VARGA ZS. A. (2017): A közigazgatás jogvédelmi rendszere. In: JAKAB A. – FEKETE B. (SZERK.): *Internetes Jogtudományi Enciklopédia (Közigazgatási jog rovat, rovatszerkesztő: BALÁZS I.)* [2]. Hivatkozás: <http://ijoten.hu/szocikk/a-kozigazgatasi-jogvedelmi-rendszerre>, Letöltés ideje: 2024.12.20

VARGA ZS. A. (2018): A közigazgatás kontrolljának jogi eszközei. *Institutiones administrationis A magyar közigazgatás és közigazgatási jog általános tanai VII. kötet.* Dialog Campus, Budapest

VARGA ZS. A.: *Jogállamiság.*

Hivatkozás: https://jak.ppke.hu/uploads/articles/2166539/file/3_4_Jogallamisag.pdf, Letöltés ideje: 2026.01.16.

TÓTH J. Z. (2019): A jogállamiság tartalma. *Jogtudományi Közlöny*, 2019. 5.

DICEY, A. V. (1995): A joguralma. In: TAKÁCS P. (SZERK.): *Joguralom és jogállam. Antológia a Rule of Law és a Rechtsstaat irodalmának Köréből.* ELTE ÁJK, Budapest

RAZ, J. (1995): A joguralom értéke. In: TAKÁCS P. (SZERK.): *Joguralom és jogállam. Antológia a Rule of Law és a Rechtsstaat irodalmának Köréből.* ELTE ÁJK, Budapest

VON MOHL, R. (1995): *Jogállam.* In: TAKÁCS P. (SZERK.): *Joguralom és jogállam. Antológia a Rule of Law és a Rechtsstaat irodalmának Köréből.* ELTE ÁJK, Budapest, 35-36.

Európai Tanács Velencei-bizottságának 2011. évi jelentése (EC Report 2011.) „Report on the rule of law”, 3-4. Hivatkozás:

[https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD\(2011\)003rev-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD(2011)003rev-e),

Letöltés ideje: 2020.11.03.

SZENTE Z. (2017): Conceptualising the principle of effective legal protection in administrative law. In: SZENTE Z. – LACHMAYER, K (SZERK.): *The principle of effective legal protection in administrative law.* Routledge, London

BALOGH-BÉKESI N. (2015) A tisztességes ügyintézéshez és a tisztességes eljáráshoz való jog. In: GERENCSÉR B. – BERKES L. – VARGA ZS. A. (SZERK.): *A hazai és az uniós közigazgatási eljárásjog aktuális kérdései. Current Issues of the National and EU Administrative Procedures (the ReNEUAL Model Rules).* Pázmány Press, Budapest

tudomány eredményeinek alkalmazása, egyedi digitális azonosító) rendelkezéseit is, melyek szintén megalapozzák az elektronikus adóigazgatási eljárások vizsgálatának keretét. Az adóigazgatási eljárások szempontjából kiemelt jelentősége van az adójogviszony² és a közigazgatási jogvédelemnek³, mely fogalmak, jogintézmények szerepe itt kerül tisztázásra a kutatás szempontjából. Az eljárásjogi keretépítés szempontjából a dolgozat csoportosította az adóigazgatási eljárás során rendelkezésre álló jogvédelmi eszközöket és konkretizálta, hogy a vizsgálat fókuszában az alapeljárási szakaszban érvényesülő eszközök, eljárásjogi alapelvek, adózói jogok állnak (Air.), összevetve más eljárásjogi törvények rendelkezéseivel (Ákr., régi Art., Vám. tv.). Ez a rész az adóigazgatási eljárás során előforduló eljárásjogi modelljeit is bemutatja.

² Földes Gábor adójogviszonnal kapcsolatos megállapításait összegzem. Forrás: FÖLDES G. (2004): Adójog. Osiris Kiadó, Budapest

³ Lásd a közigazgatási jogvédelemről, alapelvekről bővebben:

JÓZSA Z. (2015): A jó közigazgatás alapelvei és a Ket. Jog, igazgatás, kultúra. In: GERENCSÉR B. – BERKES L. – VARGA ZS. A. (SZERK.): A hazai és az uniós közigazgatási eljárásjog aktuális kérdései. Current Issues of the National and EU Administrative Procedures (the ReNEUAL Model Rules). Pázmány Press, Budapest

PATYI A., VARGA ZS. A. (2019): A közigazgatási eljárásjog alapjai és alapelvei. Dialóg Campus Kiadó, Budapest

BIBÓ I. (1990): Jogszerű közigazgatás, eredményes közigazgatás, erős végrehajtó hatalom. In: iFJ. BIBÓ I. (SZERK.): Válogatott tanulmányok. Magvető Könyvkiadó, Budapest, Hivatkozás: <https://mek.oszk.hu/02000/02043/html/54.html>, Letöltés időpontja: 2026.01.17.

TOLDY F. (1866): A Magyar Birodalom alaptörvényei. Az eredeti deák szöveg mellé vetett magyar fordítással, közjogtani segédkönyvül. Pesten

Martonyi János felszólalása az említett konferencián. Megjelent a Jogászegyleti Szemle, 1947. 2.

TOLDI F. (1988): A közigazgatási határozatok bírói felülvizsgálata. Akadémiai Kiadó, Budapest

ROZSNYAI K. (2013): A hatékony jogvédelem biztosítása a közigazgatási bírászkodásban. ACTA HUMANA, 2013., I. 1.

ROZSNYAI K. (2013): A barnamedve esete a szalámmal: A közigazgatási jog a nemzetközi jog és az európai jog kölcsönhatásainak terében – az érintett nyilvánosság hatósági eljárásba történő bevonásának példáján keresztül. IN: FAZEKAS M. (SZERK.): Új generáció a közigazgatástudományok művelésében. Budapest, ELTE ÁJK, 2013

SZEGEDI L. (2011): Az uniós jognak való megfelelés dilemmái Közép-Európában az Aarhusi Egyezmény harmadik pillére tekintetében. Pro Publico Bono, 2011. 2., 57–76.

BALÁZS I. (2023): Jogalkalmazás a közigazgatásban, a hatósági jogalkalmazás. IN: BALÁZS I. (SZERK.): Közigazgatási eljárások. DE ÁJK, Debrecen

A közösségi jogi és nemzetközi részben (disszertáció 3.-4. fejezete) tisztázom a magyar elektronikus ügyintézés szabályozásának kereteit az eIDAS rendelet elemzésével, mely megalapozta az interoperabilitás kötelezettségét, a személyes adatok védelmének kiemelt szerepét az elektronikus eljárás során. Emellett az elektronikus szolgáltatások tekintetében tisztázta az alapvető jogintézmények fogalmát és jogi feltételrendszerét, pl. *elektronikus azonosítás, tagállamok kölcsönös elismerésének elve, elektronikus eszközök szerepe és értékelése*. Ezt követően a disszertáció a magyar adóhatóság fejlődésére ható főbb nemzetközi szervezetek (BRITACOM – ICC, OECD) digitális átalakulásának alapelveit és feltételeit ismerteti, melyek során kitér ezek jogvédelmi jelentőségére is. Az OECD esetében az ún. „*digital transformation maturity model*”⁴ adózái jogvédelem szempontjából releváns elemei kerülnek elemzésre. A nemzetközi részben bemutatásra kerül még az EGDI mutató szerepe, mely az e-Kormányzat fejlettségét mutatja⁵, de jogvédelmi szempontból egzakt értékelést nem ad. Ezt követően röviden bemutatásra került a dél-koreai, holland és amerikai adóhatóság digitális fejlődése, elektronikus megoldásai. A részben konklúzióként leütésre kerül, hogy az adózók „kényelme” nem szolgálhatja a jogvédelmi eszközök és eljárásjogi garanciák szintjének csökkenését a digitális adóigazgatási térben. Ez a rész összevetési alapot szolgáltat és előkészít a magyar jogi szabályozás és tényleges magyar elektronikus adóigazgatás eljárással kapcsolatos résznek.

A harmadik főszerkezeti elemet a *magyar elektronikus eljárásjogi szabályozási környezet* (disszertáció 5. fejezet) adóigazgatási eljárás fókuszú elemzése képezi. E részben a disszertáció tisztázza *az elektronikus kormányzat, az*

⁴ OECD: Digital Transformation Maturity Model. Hivatkozás: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/digital-transformation-maturity-model.pdf>, Letöltés ideje: 2024.02.05.

⁵ UN E-Government Survey 2024. Hivatkozás: <https://publicadministration.un.org/egovkb/en-us/Reports/UN-E-Government-Survey-2024>, Letöltés ideje: 2026.01.23.

*elektronikus közigazgatás és az elektronikus ügyintézés*⁶ fogalmi különbségeit. A kutatás szempontjából az elektronikus ügyintézés fogalma és a digitális adóigazgatási tér bír relevanciával. E részben a disszertáció ismerteti és elemzi az elektronikus adóigazgatási eljárások fontosabb fogalmainak jogi szabályozását. Az adóigazgatási eljárások szempontjából az *elektronikus ügyintézés és a bizalmi szolgáltatások általános szabályairól szóló 2015. évi CCXXII. törvény (Eüsztv.)* és a jelenleg hatályos, a *digitális államról és a digitális szolgáltatások nyújtásának egyes szabályairól szóló 2023. évi CIII. törvény (Dáp. tv.)* rendelkezéseinek kiemelt jelentősége van, figyelemmel az Air. részletes szabályozására. E részben tisztázásra kerülnek az Air., Eüsztv. és Dáp. tv. által megfogalmazott alapelvek és eljárásjogi alapvetések egymáshoz való viszonya, melyek kiegészítik egymást az elektronikus adóigazgatási eljárások során. Kiemelt szerepe van annak, hogy az adózó fogalmát a Dáp. tv. nem szűkíti, hanem tovább differenciálja a kötelezően elektronikus ügyintézésre kötelezett és az elektronikus ügyintézés választó felhasználók (adózók) körére. A Dáp. tv. szabályozását megerősíti az Air., és az elektronikus kapcsolattartásra kötelezett adózók szabályozásával kiterjeszti az elektronikus ügyintézésre kötelezett adózók körét. A Dáp. tv. és az Air. szempontjából az adóhatóság digitális szolgáltatás nyújtásra kötelezett szervezetnek minősül, e két fogalma nem konkurál egymással. A disszertáció e részben még kitér az *ügyfélazonosítás, a SZEÜSZ, KEÜSZ, elektronikus kapcsolattartás, elektronikus tárhely, valamint elektronikus ügyintézés adóhatóság által biztosított módjainak* szabályozás elemzésére és jogvédelmi vonatkozásukra.

Az utolsó részben az *elektronikus adóigazgatási eljárások gyakorlati oldalának* elemzésével és az *adóhatóság tovább-*

⁶ Lásd e fogalmakról bővebben:

CSÁKI-HATALOVICS GY. B., CZÉKMANN ZS. (2019): Az elektronikus közigazgatás fogalma. In: CZÉKMANN ZS. (SZERK.): Infokommunikációs jog. Dialóg Campus, Budapest, 2019.

BUDAI B. (2009): Az e-közigazgatás elmélete – axiomatikus megközelítésben. Információs Társadalom, 2009, IX. 2.

fejlődésére vonatkozó de lege ferenda javaslatokkal (disszertáció 6.-7. fejezetei) mutatja be a disszertáció az adózási jogvédelmi eszközök érvényesülését és ezzel kapcsolatos kockázatokat. E részben röviden bemutatásra kerül a magyar adóhatóság elektronikus fejlődésének útja és jelenlegi helyzete. Eseti példán keresztül – *Online Nyomtatványkitöltő Alkalmazás* – a dolgozat bemutatja az elektronikus azonosítás, a szabad képviselő választás jogának, valamint az adózási jogok és adókötelezettségek digitális térben való adóhatósági elősegítésének jogvédelmi jelentőségét és jogvédelemhez való viszonyát. Az elektronikus ügyintézés (Dáp. tv., Air.) szabályozás nem jelent automatikus jogvédelmet, míg az elektronikus adóigazgatási tér és ebben megtalálható elektronikus szolgáltatások, ügyek meghatározott keretben biztosítanak az adózási jogvédelmi eszközök érvényesülésének. A digitális adóigazgatási tér több technikailag szabályozott környezetnél, hiszen az adózási jogvédelemre jelentős hatása van. A disszertáció kifejti, ha az adóhatóság az elektronikus ügyintézés során nem biztosítja az adózási jogok gyakorlásának vagy kötelezettségek teljesítésének lehetőségét, akkor ezen eljárásokban az adózók jogvédelmi szintje csökken. Az empirikus vizsgálat során az adózók digitális érettségét vizsgáló online kérdőív kutatást is végeztem, amely ezen részben kerül bemutatásra és elemzésre. Ez a rész az adóhatóság digitális tovább fejlődésével kapcsolatos *de lege ferenda* javaslatokkal kerül zárásra, melyet későbbiekben ismertetek.

A disszertáció módszertanát tekintve elsősorban normatív-eljárásjogi elemzésre, valamint funkcionális összehasonlító módszerre épít. A jogszabályi környezet vizsgálata során nem pusztán a normaszövegek leírására, hanem azok jogvédelmi funkcióinak feltárására törekedtem, különös figyelemmel az elektronikus adóigazgatási eljárások sajátosságaira. A normaszöveg elemzésén túl, mind a négy fő szerkezeti egység tekintetében figyelemmel voltam a fogalmi megalapozások, kiindulópontok és a szabályozást megalapozó környezet vonatkozásában a releváns nemzetközi és hazai dokumentumokra, valamint tudományos munkákra.

A nemzetközi és közösségi jogi források elemzése nem modellátvételi célt szolgál, hanem kontroll- és viszonyítási keretet biztosít a magyar adóigazgatási eljárások jogvédelmi értékeléséhez. E módszertani megközelítés lehetővé teszi annak bemutatását, hogy a magyar szabályozás és gyakorlat mely pontokon illeszkedik a nemzetközi trendekhez (alapelvekhez és feltételekhez). Viszont ez a megfelelés nem teljeskörű, mivel sajátos – jogvédelmi szempontból releváns – eltéréseket is mutat.

E szerkezeti és módszertani keret teremti meg az alapját a disszertáció következő részében bemutatott magyar elektronikus adóigazgatási eljárások részletes, jogvédelmi fókuszú elemzésének, valamint a kutatási hipotézisek igazolásának.

4. De lege ferenda javaslatok

Előjáróban fontos kiemelni, hogy a javaslatok nem technológiai vagy foglalkoztatási, hanem jogvédelmi megközelítésre épülnek, az adózói jogvédelem szintjének emelését próbálják elősegíteni.

1. Az adóhatóság által elérhető adatok, információforrások hatékony felhasználása az adóigazgatási eljárásokban:

Alapvető probléma, hogy az adóhatóság a rendelkezésre álló jogszabályi alap és a törvényben lefektetett adatfelhasználási cél, feladatellátás ellenére az adózóval kapcsolatos adatokat nem használja fel, hanem ennek ismételt megadását várja az adózótól.

Javaslatom az adóhatóságnak, hogy a jövőben jobban kellene törekednie a hatályos jogszabályok által biztosított keretek között az adatok megfelelő és jogszerű felhasználására. Ez a hozzáállás érdemben erősítené az adózók elektronikus szolgáltatásokkal kapcsolatos elégedettségét és növelné az adózók jogvédelmi szintjét. *Például, ha az adózó egy bevallás kitöltése során már látja azt, hogy az adóhatóságnak milyen információk állnak rendelkezésre például az adóalap meghatározásakor, akkor ez ellen még a bevallás benyújtása előtt kifogást tudna emelni az adat téves jellege miatt. Ezzel elkerülhető lenne az adózó későbbi kiválasztása a bevallásban szereplő adatok és az adóhatóság rendelkezésére álló adatok eltérése miatt.*

A fentebb leírtak alapján, bár az adatkezeléssel kapcsolatos rendelkezések értelmezése technikai feltételnek minősülhet, de a példákon keresztül is látszik, hogy ezek megfelelő érvényesülése az elektronikus adóigazgatási eljárások során az adózói jogvédelem szintjét emelik, erősítik. A NAV informatikai szakterületének műszaki megoldások kidolgozásával és fejlesztésével támogatnia kell a megfelelő adatkezelés megvalósítását például az elsődleges információforrásokhoz, nyilvántartásokhoz történő biztonságos

kézbesítési szolgáltatás, elektronikus csatorna kiépítésével, amely technikai elvárás előfeltétele a megfelelő adatkezelésnek.

Álláspontom szerint ez a javaslat azon megközelítésemet támasztja alá, hogy az adózói jogok és jogvédelmi eszközök, valamint adókötelezettségek teljesítése olyan szinten biztosított, amennyire a digitális térben az adóhatóság teret enged neki, az ehhez szükséges szolgáltatások és jogszabályi (elő)feltételek biztosításával. A megfelelő adatkezelési gyakorlat a jogvédelmi eszközök érvényesülésének egy viszonyítási pontja, mércéje lehet.

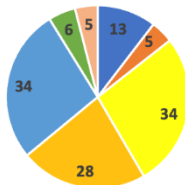
Az adatkezelés és az adatok megfelelő felhasználása az elektronikus adóigazgatási eljárásokban nem az adóhatóság adminisztratív „kényelmét” szolgálja, hanem az adózók eljárásjogi pozícióját erősíti a jogvédelmi eszközök gyakorlati alkalmazhatósága tekintetében.

2. Az adóhatóságnál dolgozók digitális tudatosságának növelése:

A disszertációban részletesen ismertetett kérdőíves kutatás alapján megállapítható, hogy egyes adózók szerint a „*hozzáértőbb hivatali személyzettel*” segíthetné az adóhatóság annak a célnak⁷ az elérését, hogy a NAV elektronikus szolgáltatásait egyre többen és egyre gyakrabban használják.

⁷ E tekintetben ugyanakkor az új típusú kommunikációs eszközök, megoldások közül bizonyos adózók a szemléletes Youtube videókat és a rendszeres online útmutatások látják megoldásnak, annak érdekében, hogy a NAV szolgáltatásait gyakrabban használják.

Ön szerint mivel segíthetne az adóhatóság, hogy tudatosabban vagy többször használja a NAV által kínált elektronikus szolgáltatásokat?



- Oktatással
- Szemléletes Youtube videókkal
- Rendszer online útmutatásokkal (Podcast)
- Hozzáértőbb hivatali személyzettel
- Célzott levélkampányokkal
- Több sajtó megjelenéssel
- Informatív újságcikkekkel

A nemzetközi szervezetek (BRITACOM, OECD) felmérése alapján a megfelelően képzett humánerőforrás elengedhetetlen a digitális átalakulás meglépéséhez. Hiszen, ha a NAV ügyintézők (pl.: ügyfélszolgálaton dolgozók, adó-, ellenőrzési- és végrehajtási szakterületi ügyintézők, ... stb.) nem ismerik a feladatkörükbe tartozó digitális szolgáltatások működését, akkor például az adózói problémákat sem tudják megfelelően kezelni e tekintetben. Az adóhatóságnak a humánerőforrás management tervezése során – az előbbieken említett felmérés eredményeként – kötelező képzésekre kellene kötelezni tisztségviselőit a tekintetben, hogy naprakészek legyenek a NAV által kínált elektronikus megoldásokról. Például elérhető ONYA szolgáltatásokról és előnyeiről, a NAV Ügyfélportálon elérhető szolgáltatások működéséről, esetleg hibáiról.

Az említett szaktudás felmérés eredményeként humánpolitikai és képzési stratégiát szükséges kialakítani egyes célterületek rendszeres fejlesztésére, például napi szintű reggeli gyors kvíz - online tudásanyag és ügyintéző specifikus képzési program bevezetésével, aktív tudás fejlesztését támogató informatikai programok kialakításával. A szervezet külső hatékonysága és megítélése nagyban függ a szervezet belső hatékonyságától, így nagyban függ a szervezetben tevékenykedő egyének aktív tudásszintjétől, szakértelmétől.

Álláspontom szerint az állomány képzésével kapcsolatos elképzelések összhangban állnak a Tax Administration 3.0 és Maturity Modell az „Új szakismereti gyűjtemények” Established és Leading szintjei vonatkozásában megfogalmazott adóhatósági jellemzőkkel. Az adózók digitális térben megvalósuló jogvédelmi szintjére kihatással lehet az adóhatósági tisztviselők és pénzügyőrök digitális tudatosságának szintje. A foglalkoztatottak szakmai tudása a digitális szolgáltatások vonatkozásában érték és az adóhatóság digitális átalakulásának mérőfoka, valamint az adózók joggyakorlásának és kötelezettségei teljesítésének „mérceje”, negatív esetben „gátja” lehet. A foglalkoztatottak digitális tudatossága az adózók digitális térben érvényesülő jogvédelmi szintjére jelentős hatást gyakorolhat.

3. Egyszerűbb programok tervezése, adókötelezettségek teljesítésének egyszerűsítése és új technológiák alkalmazása az elektronikus adóztatásban:

A felmérés alapján megállapítható, hogy a válaszadók jelentős többsége az „egyszerűbb felépítésű elektronikus szolgáltatások” bevezetését látja – az érthetőbb jogszabályok és célok, valamint digitális tudatosságra nevelés mellett – megoldásnak, hogy a magyar társadalom megérjen a digitális ügyintézésre. *Fontos megemlíteni, hogy ez a téma erősen összefügg az előző két javaslattal.*

A javaslatom két fő részből áll. Egyrészt a NAV-nak használnia kellene a rendelkezésre álló adatvagyonot, ha a jogszabályi alap és cél, feladat adott (lásd 1. javaslat)

Másrészt fontos kiemelni, hogy a „front-end” területen rendelkezésre álló programok és szolgáltatások, melyeket az adózók használnak, csak abban az esetben egyszerűsíthetők, ha az adóhatóság „back office” területén rendelkezésre álló programok is egyszerűsödnek. Az adóhatóságnak ehhez el kell hagyni a formalításokat (nyomtatvány alapú működést) és az adatokra, valamint az új technológiák adóztatási tevékenység során történő alkalmazására kellene koncentrálnia. Utóbbi esetben kiváló lehetőség rejlik a *Mesterséges Intelligencia*

alkalmazásával, ugyanakkor ennek alkalmazása jogvédelmi és jogtalan adatkezelési kockázatokat rejthet. Az új technológiák bevezetésénél a fokozatosság elvét kell érvényesíteni és ezek adózókra gyakorolt hatását is fel kell mérni. Az egyszerűsítés alapvető feltétele emellett a „*back office*” környezet megfelelő és tudatos átalakítása, mert enélkül az új technológiák (gép-gép, MI támogatás, rugalmas és adatalapú online szolgáltatási környezet) nehezen alkalmazhatók és az adózó oldali egyszerűsítés több problémával, mint haszonnal fog járni. Hiszen egyszerű belső rendszeri folyamatok nélkül a külső megújulás lehetetlen. Az adóhatóság által digitális technológiákkal megerősített belső és külső működés, *például az MI tudatos alkalmazása, vagy a bejelentési folyamatok egyszerűsítése, vagy az adatalapú működés bevezetése az adózói kötelezettségek teljesítését támogatja a digitális térben.* A megfelelően alkalmazott digitális technológia és az adóhatóság belső működési elveinek átalakítása az elektronikus adóigazgatási folyamatokban szintén hozzájárul az adózók jogvédelmi szintjének erősítéséhez. Az új technológiák bevezetése és szakszerű alkalmazása a megfelelő ügyintézéshez való jog gyakorlati érvényesülését eredményezi az elektronikus adóigazgatási eljárásokban.

4. Adóigazgatás által alkalmazott prevenció eszközök továbbfejlesztése:

Az OECD által megfogalmazott „*let taxation make it happen*” elvét kell rendszeresíteni az adóhatóság működésében. Az adóhatóságnak keresnie kell a lehetőségeket arra, hogy az adózással kapcsolatos adatokat, információkat harmadik felek által fejlesztett rendszerekből, vagy az adózók saját rendszereiből közvetlenül megszerezhesse. A valós idejű feldolgozással és ennek megfelelően preventív módon törekedjen az adózók támogatására. Fontos kiemelni, hogy ezeknek a folyamatoknak nem feltétlenül kell humánerőforrással támogatottnak lenniük. Az egyes bevallási kötelezettségekkel kapcsolatos belső vizsgálatok kijárlása, valamint a digitális térben az adóhatóság és a gazdálkodó rendszerei közötti biztonságos elektronikus kapcsolat

kialakítása már elegendő lenne a téves, vagy csalárd gazdasági folyamatok kiszűrésére, megelőzésére.

Az adóhatóságnak a nagy kockázattal járó folyamatok esetében már jelenleg is rendelkezésre állnak olyan jogintézményei például az ideiglenes biztosítási intézkedés, melyek alkalmazása automatizálható lenne az adókötelezettség teljesítésének jövőbeni biztosítása érdekében. A kockázatelemzés folyamatai részben vagy egészben jelenleg is informatikai programtámogatással és utólagos humán erőforrás kontrollal működnek. Az adózás folyamatát az adóhatóságnak a digitális tér kiterjedésével az adózási eseményhez kell igazítani a jövőben az adófizetési kötelezettség megtörténtét, melyhez utólagos bevallási kötelezettség társulhatna és akár visszaigénylésre teremtene alapot. Az adózási eseményhez igazított adófizetési kötelezettség az adózók érdekeit szolgálná. Az adófizetési kötelezettség esemény alapúvá tételével és ebből származó adatokkal az adóhatóság az elektronikus szolgáltatásaiban támogathatná az adózói bevallások kitöltését, előtöltését és ezek kiajánlását. Természetesen nem feledkezhetünk meg arról, hogy ezen adókötelezettség teljesítési sorrend megváltoztatásához a digitális térben a magyar jogszabályi keretnek is adottnak kellene lennie, tehát az ilyen fejlettségű technológiák alkalmazásának előfeltétele a jogszabályi környezet bővítése, elsődlegesen az Art. tekintetében. A NAV kiemelt feladata, hogy minél több szolgáltatását az adózói jogok és kötelezettségek gyakorlásának teljeskörű biztosítása érdekében automatizálja és digitalizálja. A NAV elektronikus szolgáltatásaival szemben természetesen továbbra is jelentkeznek azok a gyakorlati elvárások, hogy közérthetőnek és jogszerűnek, valamint nyomon követhetőnek és szakszerűnek kell lenniük.

A NAV szakma másik kiemelt feladata az OECD által megfogalmazott elvárások figyelemmel követése és gyakorlati átültetése, mellyel az adóhatóság által alkalmazott eszközök továbbfejleszthetők.

Az adóhatóság elektronikus szolgáltatásainak fejlődése az adózói jogvédelem szintjének emeléséhez és az adózói jogok érvényesítéséhez szintén hozzájárul a digitális térben.

Összegzésként megállapítható, hogy az elektronikus adóigazgatási eljárások továbbfejlesztése kizárólag akkor igazolható az Alaptörvény alapján, ha a digitalizáció nem önálló célként, hanem a megfelelő ügyintézéshez való jog gyakorlati érvényesülését szolgáló eszközként jelenik meg. Ez az adóhatósági megközelítés nem eredményezné az adózói jogvédelmi szint csökkenését a digitális térben.

A megfogalmazott de lege ferenda javaslatok közös alapja, hogy az elektronikus adóigazgatási eljárások olyan továbbfejlesztését célozzák, amely az adóhatóság digitális működésének hatékonyságát az adózói jogvédelem intézményi és gyakorlati megerősítésével együtt biztosítja.

Amennyiben az elektronikus adóigazgatási eljárások jövőbeni fejlesztése kizárólag technológiai vagy hatékonysági szempontok mentén történik, - *a jogvédelmi garanciák beépítése nélkül* -, akkor a fejlesztések az adózók eljárási pozíciójának gyengüléséhez vezethetnek. Tapasztalatom alapján az informatikai fejlesztések iránya nincs minden esetben figyelemmel a megfelelő ügyintézéshez való jog gyakorlati érvényesülésére.

5. A kutatás hipotézisei

Természetesen az elektronikus ügyintézés lehetősége bizonyos kötelezettségekkel és ezekhez kapcsolódó előnyökkel is jár egyszerre, mind az adózók, mind az adóhatóság számára.

A disszertációm és kutatásom célja volt, hogy a magyar adóhatóság digitális transzformációját szemléltető jogi keretet és empirikus gyakorlatot bemutassam az adózó, pontosabban az adózói jogvédelem szemszögéből. A disszertáció kezdetétől annak végéig az adóigazgatási eljárás jogvédelmi eszközei, az adózói jogok gyakorlására és kötelezettségek teljesítésére ható eljárásjogi keret bemutatása volt a célom.

Álláspontom szerint az adózók részére biztosított jogvédelmi eszközök érvényesülése az elektronikus ügyintézés és az elektronikus adóigazgatási eljárások során nem feltétel nélküli, hanem azt az adóhatóság által kialakított digitális eljárásjogi keret befolyásolja. Az adózói jogok gyakorlása annyiban érvényesül, amennyiben azt az adóhatóság a hatályos szabályoknak (Air., DÁP tv.) megfelelően biztosítja. Az adózói jogok érvényesülésének mértéke az adóhatóság által, a gyakorlatban teljesített kötelezettségek és a feladatellátás minőségének függvénye.

A fentebb leírtak alapján disszertációmban három fő hipotézist állítottam fel, melyek állítását és ezzel kapcsolatos igazolását az alábbiakban ismertetem.

I. hipotézisem igazolása:

Az elektronikus adóigazgatási eljárásokban az alapelvek gyakorlati érvényesülése és az adózói jogok eljárásjogi védelme szoros összefüggésben áll az adóhatóság által biztosított elektronikus szolgáltatások minőségével, különös tekintettel a jogszabályi keretre, valamint az adóhatóság által megvalósított digitális térre.

Elméleti keretépítésem kiindulópontját a jogállamiság intézményén alapuló megfelelő ügyintézéshez való jog alkotmányjogi biztosítása adta. Ezen alkotmányjogi védelem a

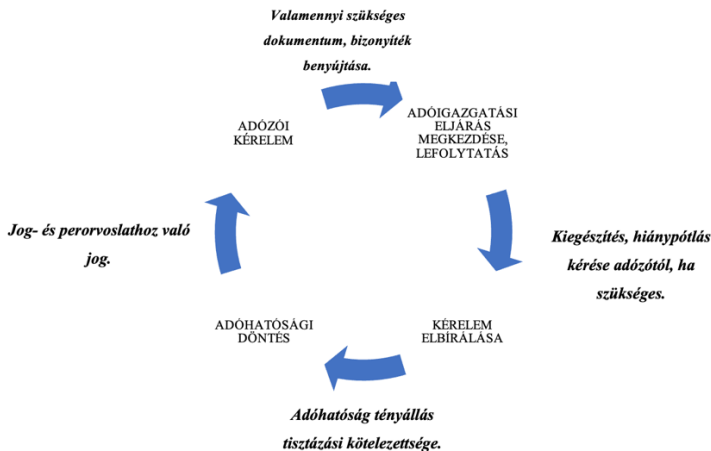
gyakorlatban nem explicit eljárásjogi szabályozást kap, hanem az eljárásjogi alapelvek és adózói jogok eljárásjogi érvényesítésén keresztül mérhető. A jogszabályi keret vizsgálata alapján megállapítható, hogy korábban az Eüsztv. és a jelenleg hatályos Dáp. tv. centralista modelljén alapuló szabályozása ellenére nem lépett túl a cél-eszköz viszonyrendszerén. Nem képzett külön eljárásjogi kódexet az elektronikus ügyintézés tekintetében és nem is tért ki a hatósági eljárások lefolytathatósága céljából olyan releváns részletszabályokra, mint például a döntés típusa, tartalma. A jogalkotó – *jogalkotás hiányában, akarva-akaratlan* - generálisan kiegészítette a szakágazati eljárások során alkalmazott eljárásjogi rendelkezéseket az elektronikus ügyintézés szabályaival és eszközeivel. A dolgozat fókuszában az eljárásjogi jogvédelem elemzése áll az adóügyekben.

Az adóigazgatási jogvédelem szempontjából fontos kiindulópont, hogy ezen az adóigazgatási eljárásban a jogvédelmi eszközök alkalmazását, jogok gyakorlását értjük az adókötelezettségek teljesítése, vagy az adóhatóság eljárásának kontrollja érdekében (jogszerűség). A közigazgatásban a jogvédelem számos szempontból vizsgálható, a dolgozat fókuszában ezen csoportok ismertetésén és a jogvédelmi eszközök besorolásán túl az alapeljárásban érvényesülő jogvédelmi eszközöket vizsgáltam, ismertettem az alapeljárási szakban. Az adóigazgatási eljárások vonatkozásában fontos kiemelni Földes Gábor megközelítését az adójogviszony kapcsán, melyet alapvetésként, kiindulópontként fogadtam el. Az adójogviszony egy közjogi jellegű jogviszony, mely során az adóhatóság és az adózó nincs egymással mellérendelt pozícióban, többletjogosítványok, -jogosultságok illetik meg az adóhatóságot az adózóhoz képest. Földes Gábor szerint az adójogviszony több szakaszra osztható, mely során megkülönböztethető az abszolút, a relatív és eljárás szakasz. A kutatásom utóbbi kettőt vizsgálta, főleg a relatív szakasz eljárás oldalát. A relatív szakasz a tényleges, egyedi adóügyet takarja, mely során a kötelezettek köre behatárolt, de nem feltétlenül ismert teljeskörűen. Ennek az az oka, hogy az adóhatóság nem minden esetben rendelkezik az adózók pontos körének

meghatározása szempontjából érdemi információval, *pl.: ELMDIJ, vagy KISKER bevallások*. Az eljárási szakasz az adójogviszonyban a kérelemre és ex officio indult eljárások során az Air. és Art. eljárásjogi szabályainak gyakorlati érvényesülését takarja.

Az adójogviszonyokban az eljárási szakasz jogvédelmi vizsgálatához nélkülözhetetlen volt az adózót megillető jogvédelmi eszközök számbavétele is, melyre az eljárásjogi szakasz elméleti keretezése során részletesen kitértem. Empirikus megközelítésben az adóigazgatási eljárások során a jogvédelmi eszközök érvényesülése mérhető, vizsgálható, melyet az alábbi ábra is bemutat. A vizsgálati módszer és folyamatban a klasszikus és elektronikus adóigazgatási eljárások során nincs érdemi különbség, figyelemmel a klasszikus és elektronikus adóigazgatási eljárások egységes eljárásjogi rendelkezéseire (Air. és Art.). Ugyanakkor a megkülönböztetés mégis indokolt, hiszen az elektronikus ügyintézés magyar jogi keretrendszere hatással van mind az eljárás részvevőire (például kötelezően elektronikus ügyintézésre köteles adózók), mind az eljárás lefolytatásának feltételeire (többször elemek megjelenése és kiemelt szerepe az eljárás során, például elektronikus azonosítás) és az ügyintézés „környezetének” minőségére (a digitális e-közigazgatási térben az ügyintézés során megjelenő elektronikus ügyek és alkalmazott technológiák megfelelő implementálása, gyakorlati megvalósítása hatással van az adózók jogvédelmi eszközeire, joggyakorlására). *A 1-2. Ábra szemlélteti a klasszikus és elektronikus adóigazgatási ügyintézés folyamatát (lentebb).*

1. Ábra - Adózói kérelemre induló eljárások egyszerűsített folyamatábrája (saját ábra):



2. Ábra - Folyamatábra e-bejelentési, bevallási kötelezettség teljesítése kapcsán (saját ábra):



A fentebb leírtakon túl, a magyar elektronikus adóigazgatási szabályok érvényre juttatása mellett, fontos kiemelni, hogy a jelenleg hatályos jogi keret nem önmagában állt, hanem mind a

közösségi jogi szabályozás (eIDAS), mind a nemzetközi keret (OECD, BRITACOM, ENSZ EGDI), valamint más tagállamok adóhatóságának digitális transzformációja is hatott rá. *Példának okáért a tagállamok által érvényesítendő kölcsönös elismerés elve és az interoperabilitás követelménye álláspontom szerint gyorsította a megfelelő szabályozási keret kialakítását a 2010-es évek közepén. A maturity modell pedig megfelelő önértékelési eszközrendszerrel, leírást kínál az adóhatósági fejlesztések mérésére az adatvédelemi sztemendek, az adózási kapcsolódási pontok és az adózók azonosítása terén.*

A magyar jogalkotó helyesen tekintette az elektronikus kapcsolattartás meglétét alapfeltételnek a centralista szabályozási modellben (Eüsztv., Dáp. tv.), de az elektronikus ügyintézés ennél összetettebb és nemcsak a kapcsolattartást értjük alatta. Megítélésem szerint az elektronikus azonosítás és a hozzárendelt tárhely megléte önmagában kevés volt az elektronikus ügyintézés elterjedéséhez. Erre negatív szabályozási példaként említhetnénk a Ket.⁸ X. fejezetének szabályozását, valamint a „lustább” adózói hozzáállását és a hatóság szabad mérlegelésének érvényesítését az elektronikus ügyintézésrel kapcsolatos szolgáltatások kialakításakor. A gazdálkodó szervezetek csupán a 2010-es évek közepétől kezdték el alkalmazni az elektronikus szolgáltatásokat. Az elektronikus adóigazgatás pedig csak a 2010-es évek második felére jutott el abba az állapotba, hogy túllendült az adóhatóság és adózó felfogásán és fejlesztéseivel elkezdte kialakítani a szolgáltató adóhatóság elektronikus ügyintézési palettáját.

Az Eüsztv. szabályrendszere már az eIDAS megközelítését alkalmazta és bontotta ki, ezt a szabályozási megközelítést, melyet a jogalkotó a jelenleg hatályos Dáp. tv.-ben is követett. Az Eüsztv. szigorúan vizsgálva főleg technikai és minimális jogi keretet, míg a Dáp. tv. ugyanakkora technikai és erősebb jogi keretet kívánt garantálni a hatóságoknak az elektronikus ügyintézés jogi szabályozásának kialakítása során. A jogalkotó *például bevezette az elektronikus ügyintézésre kötelezett*

⁸ a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CL. törvény (Ket.)

felhasználók fogalmát és rendelkezett a hatóságok elektronikus ügyintézési kötelezettségéről a digitális térben, valamint teret engedett az ágazati szabályok, alapelvek érvényesülésének, sőt ezeket erősítette. Viszont ez a rugalmas jogi szabályozás a gyakorlatban nem tud érvényre jutni vagy hiányosan érvényesül, ha az adóhatóság által teremtett digitális (adóigazgatás) tér hiányos vagy nem megfelelő. Az adóhatóság által kialakított elektronikus szolgáltatás minősége kihat az adózók jogvédelmi eszközeinek érvényesítésére és jogaik gyakorlására. Az adózó jogának jogi deklarációja önmagában áll, ha nem tud élni a jogával, mert nem tudja magát elektronikusan azonosítani vagy az adóhatóságnál hibára fut technikai okokból az azonosítás stb. Ugyanakkor az adózó jogvédelmi eszközzel akkor sem élhet, ha az elektronikus ügyintézés során erre nincs lehetősége, például a kialakított elektronikus nyomtatványon az adókedvezmény levonására szolgáló blokk nem vagy nem megfelelően került kialakításra.

Összeségében az I. hipotézisem meglátásom szerint igazolódott, mivel az adózói jogvédelem a – vizsgált – Online Nyomtatványkitöltő Alkalmazás (ONYA) esetében olyan mértékben érvényesül, amilyen mértékben azt az elektronikus szolgáltatások igénybevétele során az adóhatóság biztosítja.

A digitális adóigazgatásban a jogvédelem nem csak normatív kérdés, hanem gyakorlati szempontból vizsgálva hozzáférési és rendszertervezési kérdés is. Az adózó jogai annyira érvényesíthetők, amennyire az elektronikus szolgáltatások és az adóhatósági folyamatok valóságosan lehetővé teszik azokat. Végső soron ezek közvetlenül járulnak hozzá a megfelelő ügyintézéshez való jog, valamint az Air.-ban biztosított alapelvek és eljárási jogok – *így különösen pl. a nyilatkozattételhez és az észrevételhez való jog* – gyakorlati érvényesüléséhez az elektronikus adóigazgatási eljárások során.

A II. hipotézisem igazolása:

Az elektronikus adóigazgatási eljárások kialakulása miatt az adóigazgatási eljárások egyes klasszikus jogintézményei – így különösen az adózó azonosítása, a képviselő és az

adókötelezettségek teljesítése – a digitális ügyintézés következtében felértékelődtek, ugyanakkor e jogintézmények átalakulása nem eredményezte az adózók eljárásjogi jogvédelmének csökkenését a digitális térben.

A digitális térben adóhatósággal szembeni – előfeltételként és – kötelezettségként jelentkezik az új technológiák alkalmazása, az elektronikus adóigazgatási eljárások és szolgáltatások jogszerű kialakítása érdekében. Ez részben vagy egészben átértékelheti az egyedi adóigazgatási eljárással kapcsolatos hatósági cselekményeket az elektronikus adóigazgatási eljárásokban pl. rendelkezésre álló adatok felhasználását. *Ilyen például az interoperabilitás, mely lényegében az elektronikus szolgáltatások, elektronikus azonosítási rendszerek és közhiteles (alap)nyilvántartások között megvalósult, vagy megvalósuló informatikai és szakmai követelmény a rendszerek, szolgáltatások és nyilvántartások közötti „átjárhatóságot” jelenti.* Ez elsősorban informatikai követelményként jelentkezik és az egyes hivatalok közötti „kommunikációt”, informatikai átjárhatóságot hivatott megteremteni az elektronikus eljárások és szolgáltatások miatt.

A nyilvántartások közötti interoperabilitás adózói oldalról vizsgálva lényegében megteremti az egyes elektronikus szolgáltatások alapját *(pl. elektronikus azonosítás esetében)* és teljesíti a Dáp. tv. egyes alapelveit, részletszabályait is *(pl. felhasználó nem kötelezhető a hatósági nyilvántartásban rendelkezésre álló adatok ismételt megadására)*. A fentebb leírtak alapján, az adózói jogok gyakorlása és az adózói kötelezettségek teljesítése során az interoperabilitásnak kiemelt szakmai jelentősége van.

Viszont ezt a technikai követelményét az eIDAS rendelet is előírja, elsősorban *pl. a tagállamok számára csak tagállami rendszerek közötti átjárhatóság szintjén, az elektronikus azonosítási rendszerek vonatkozásában. Fontos megemlíteni, hogy az interoperabilitás már egy teljesen más értelmet nyer, ha a közösségi jog szintjén és az eIDAS rendelet szempontjából vizsgáljuk. E jogintézményben foglalt műszaki és szakmai követelmény a bizalmi szolgáltatások rendszerek közötti*

zökkenőmentes felhasználhatóságát hivatott biztosítani. A műszaki követelmények túlzott és nem megfelelő implementálásának érvényesítése a gyakorlatban ugyanakkor veszélyeket is rejthetnek (pl. az adótitok arra nem jogosult részére kerül átadásra). Így a jogvédelem szempontjából a személyes adatok védelmének vagy a törvényben garantált adótitok védelmének csorbulásához vezethet a „rossz elektronikus gyakorlat” megfelelő jogi garanciák híján (pl. elektronikus azonosítás, egységes Digitális Kapu bevezetése).

Az elektronikus ügyintézés adóhatóság általi egyre intenzívebb igénybevételével, melyet a COVID-19 járvány még jobban meggyorsított, az adóigazgatási eljárások „klasszikus” elemei, fogalmai is többletjelentést nyertek. A következőkben az egyes jogintézmények ismertetésével, – *úgy, mint azonosítás, kézbesítési vélelem, képviselő megválasztása és adókötelezettségek elektronikus teljesítése* –, és jogvédelmi hatásukkal kívánom igazolni hipotézisemet.

Az *elektronikus azonosítás* az adózók digitális térben történő megjelenésének előfeltétele, mivel ennek híján az adózók nem férhetnek hozzá érdemi szolgáltatásokhoz, nem léphetnek be az azonosított elektronikus szolgáltatások digitális terébe. Az elektronikus azonosítás hiánya esetében az adóhatóság nem tudja megállapítani az adózó kilétét, ennek gyakorlati párja, amikor a személyes ügyintézés során az ügyfél hivatalos irataival igazolja az ügyintéző előtt, az ügyintézés kezdetén. Ha a felhasználó személyazonossága nem azonosított, akkor az nem jogosult az elektronikus adóigazgatási eljárások igénybevételére. Ezen jogi és műszaki feltétel teljesülése vagy annak hiánya kihat az adózók jogvédelmi szintjére, hiszen nem tudnak ebben az esetben a digitális térben jogaikkal élni. Az elektronikus azonosítás gyakorlati megjelenésével új értelmet nyert a klasszikus eljárásban ismert adózói „*azonosítás*” eljárási szakasza, hiszen sikertelen azonosítás vagy többszöri hibás azonosítás esetén a felhasználó eljárása teljesen korlátozásra kerül. Így kijelenthető, hogy ez a jogintézmény új értelmet nyert.

A *kézbesítési vélelem* jogintézménye lényegében az irat átvételének véelmét jelenti az adóigazgatási eljárásban is, melyet az Air. részletesen szabályoz. Az elektronikus ügyintézés fokozatos elterjedésével és az elektronikus tárhelyek 2019. január 1-jei kötelezővé válásával az elektronikus kapcsolattartásra kötelezett adózók számára (Air. 36. §) ez a vélelem átalakult. Az elektronikus eljárás során főszabály szerint az adóhatóság döntéseit elektronikusan készíti el és kézbesíti az adózó hivatalos elérhetőségére, amelyen előzetesen regisztrált elektronikus tárhelyét is értjük. Ha az adózó az elektronikus kézbesítésről szóló második értesítését követő ötödik munkanapon se veszi át az elektronikus küldeményt, akkor az elektronikus irat kézbesítettnek minősül (Dáp. tv. 27. § c) pontja és Air. 80. §). Természetesen a kézbesítettség tényéről az adózó értesítést kap elektronikus tárhelyére és a NAV honlapján tájékozódhat, hogy az irat tartalmát hogyan ismerheti meg. Az adóhatóság a NAV honlapján, kézbesítésével szemben az adózó a közzétételtől számított 15 napon belül kézbesítési kifogást emelhet, melynek célja, hogyha az adózó nem jogszerűen kapta meg az iratot pl. nem megfelelő adózónak küldték, vagy nem kötelezett az adózó elektronikus kapcsolattartásra, mert szünetelteti egyéni vállalkozó tevékenységét, vagy a természetes személy az elektronikus elérhetőség használatát kizárta és nem volt olyan helyzet, amely az adóhatóság elektronikus értesítését megalapozta volna (lásd COVID-19 járvány, vagy az adózó fogvatartott) stb., akkor ebben az esetben a kifogás hatására az irat joghatása és az ehhez fűződő jogkövetkezmények nem állnak be. Ha az adóhatóság helyt ad a kézbesítési kifogásnak, akkor a kézbesítést és a kapcsolódó esetleges eljárási cselekményeket meg kell ismételni. A kézbesítési vélelem, mint jogintézmény nem nyert új jelentést, nem nyert teljesen új értelmet, ugyanakkor annak alkalmazási köre kiszélesedett az elektronikus ügyintézés hatására.

E körben érdemes röviden még szót ejtenünk a Cégkapu vélelemről, melyet az E-ügyintézési rendelet vezetett be teljesen új jogintézményként és ez kihatással van a Cégkapuval rendelkező adózók és az adóhatóság kapcsolatára. A jogalkotó

törvényi vélelmet teremtett arra, hogy a Cégekpuról beérkező iratok az adózótól vagy arra jogosult képviselőjét származnak, vagy az ide küldött iratokat az arra jogosult személy veszi át. Meglátásom szerint a jogalkotó ezzel a vélelemmel nem csak „előnyt kovácsol” a kötelező elektronikus ügyintézésre kötelezett gazdálkodó szervezetek vonatkozásában az elektronikus tárhely használatból, hanem az elektronikus tárhellyel kapcsolatos visszaéléseknek is alapot teremthet. A Cégekpu nem tekinthető elektronikus azonosítási módnak, de Cégekpuról érkező küldemények esetében a vélelem miatt az adózó nyilatkozatának, bevallásának és egyéb iratának tekintjük a beküldött iratokat. Az adóhatóság külön, elektronikus úton nem azonosítja, hogy valóban az arra jogosult használta-e a Cégekput és ez bizonyos esetekben *pl. az adózó törvényes képviselőnek (elsődleges felhasználó) elhalálozását követő Cégekpun keresztüli beküldés esetén a vélelem megdöntésére teremthetne alapot, ha az adóhatóság előtt az adózó nem rendelkezik állandó meghatalmazott bejelentésével.*

A *képviselőt szabad választásának joga* az adózók esetében egyszerűsödött, elektronikusan elérhetővé vált és az elsődleges és másodlagos felhasználók, valamint technikai felhasználók bevezetésével az elektronikus adóigazgatási eljárások során bizonyos értelemben átalakult. A képviselők a digitális adóigazgatási térben kiemelt szerepet töltenek be a jogvédelmi eszközök érvényesítése, a jogok gyakorlása és a kötelezettségek teljesítése során. Ha az adóhatóság előtti állandó meghatalmazottat, képviselőt az adózó nem megfelelően választja meg, akkor ebben az esetben csökkenhet a jogvédelem szintje, de ez a felelősség az adózót és nem az adóhatóságot terheli. Az adóhatóságnak abban van szerepe, hogy megfelelően valósítsa meg a képviselő jogintézményét a digitális térben és biztosítson ellenőrzési jogot, lehetőséget az adózó vagy az adózó törvényes képviselője számára. Megfelelően kialakított nyomon követés és adózókat megszólító értesítési szolgáltatás esetén elkerülhető az adózói jogok csorbulása és akár *pl. a képviselő, meghatalmazott helytelen eljárása által okozott kár* is. A jelenlegi digitális fejlettségi szinten az adózó – képviselő kapcsolata az elektronikus adóigazgatási eljárásokban tisztázott

és bizonyos szolgáltatásokkal – jelenleg is – nyomon követhető a képviselő eljárás, ugyanakkor ez nem jelenti azt, hogy a jövőben ezen adózói „védelmi” szinten ne lehetne emelni.

Az adókötelezettségek elektronikus teljesítésének biztosítása és az adókötelezettségek teljesítése tekintetében az adóhatóság szolgáltató jellegű szerepvállalásának erősítése, mint indokok tekintetében kiemelhető, hogy ezek indokolják a „front end” elektronikus adóigazgatási fejlesztések jelentős részét. Az adóhatóság nem azért végez elsődlegesen fejlesztéseket, hogy adókövetéssel és szankciós eszközök hatékonyabb alkalmazásával lássa el feladatait. *Természetesen az adóhatóság közhatalmi státuszából, hatásköréből és feladatköréből kiindulva van egy ilyen oldala.* Az elektronikus adóigazgatási eljárások és szolgáltatások fejlesztésének célja az önkéntes jogkövetés elősegítése, az adózók tájékoztatása és támogatása jogaik és kötelezettségeik vonatkozásában, továbbá az adminisztrációs (papiros) terhek csökkentése. Az ONYA esetében ezt az adóhatóság a szolgáltatások során pl. a Nyomatványtérképpel, az intelligens keresővel, az adatok előtöltésével és az azonnali hibavizsgálatokkal éri el. A NAV Ügyfélportál esetében ugyanakkor a támogatás tetten érhető pl. az Adószámla azonnali egyenleg kimutatásával, elektronikus fizetés biztosításával vagy az Adónaptár és Hiányzó bevallások szolgáltatásokkal. Az elektronikus adóigazgatási térben az adókötelezettségek teljesítése új értelmet nyert, a cél nem a „sokoldalós formanyomtatványok és mellékletek” (adatlap alapú) kitöltése, hanem a szakszerűség, egyszerűség és adatalapú működés elősegítése az adózók számára, közérthető módon.

A fentebb leírt jogintézmények ismertetése vonatkozásában kijelenthető, hogy az adóigazgatási eljárás során alkalmazott, ismert jogintézmény felértékelődtek, részben vagy egészben új értelmet nyert, vagy az elektronikus ügyintézés révén egyszerűsödtek. Ugyanakkor ez a fejlődés az adózók jogvédelmi eszközein, az adózói jogok gyakorlásának lehetőségén, vagy az adókötelezettség teljesítési lehetőségén nem teremtett korlátokat. Természetesen nem állítom, hogy a

jogok gyakorlása vagy az elektronikus szolgáltatások használata feltétel nélküli lenne - pl. *elektronikus azonosítás, elektronikus tárhely stb.* -, de a technikai feltételek teljesítését követően, a példákából kiindulva az adózók jogvédelmi szintje nem csökkent, hanem azonos tartalmú maradt vagy emelkedett, így hipotézisemet megalapozottnak tekintem.

Álláspontom szerint az elektronikus adóigazgatási eljárások körének kiszélesedésével, az adatlapi működés (ÁNYK) fokozott kivezetésével és az új technológiák alkalmazásával (pl. automatikus döntéshozatal, push üzenet-szolgáltatás, mesterséges intelligenciával történő (jövőbeni) támogatás stb.) az adózók jogvédelmi szintje folyamatosan emelkedik, vagy emelkedni fog a digitális térben az elektronikus adóigazgatási eljárások során.

A III. hipotézisem igazolása:

Az elektronikus ügyintézés jogi szabályozásának (Eüsztv., Dáp. tv., Air.) egyik sajátos eredményeként az elektronikus adóigazgatási eljárásokban differenciálódik az adózók jogvédelmi eszközeinek igénybevétele és jogaik gyakorlásának módja, különös tekintettel a kötelező elektronikus ügyintézési kötelezettségre.

Az adózó Air.-ban rögzített fogalma az elektronikus ügyintézés jogi szabályozásával nem változott, ugyanakkor az adózók köre differenciálódott. Az Eüsztv. bevezette és a Dáp. tv. megtartotta a (kötelező) elektronikus ügyintézésre kötelezett felhasználó – korábban ügyfél – strict felsorolását, akik kizárólag a digitális térben intézhetik ügyeiket.

Az Air. 2018. január 1-jei hatályba lépésével – vélelmezhetően –, az elektronikus ügyintézés eszközének fokozott erősödésére reagálva bevezette és a joggyakorlatot alapul véve pontosította az elektronikus kapcsolattartásra kötelezettek körét. Fontos kiemelni, hogy az Air. 36. §-a alapján szabályozott elektronikus kapcsolattartási kötelezettség nem pusztán egy kapcsolattartási módra kötelez, hanem egzakt módon meghatározza azon adózók körét, akik kizárólag elektronikus adóigazgatási eljárások és szolgáltatások révén gyakorolhatják jogaikat és

teljesíthetik adókötelezettségeiket. Ez a jogalkotói értékválasztás egyértelműen kizárja ezen adózók körét a személyes és a postai úton történő kapcsolattartás, ügyintézés köréből. Ez a törvényi kötelezés pedig meghatározza azt, hogy az érintett adózók és az adóhatóság kapcsolattartási csatornáját, amit digitális térként definiál.

Fontos még kiemelni, hogy a jogalkotó az adójogviszonyok keretében meghatározta azokat az adózási élethelyzeteket, adónemhez vagy bevalláshoz fűződő kötelezettségeket, amelyek esetén az adózó – *a Dáp. tv. kötelezésén túl* – elektronikus kapcsolattartásra kötelezett. Ez az adózói kör az adóigazgatásban szélesebb adózói kört fed le, mint a Dáp. tv. szerinti elektronikus ügyintézésre kötelezett felhasználók és jogi képviselők köre.

Az elektronikus ügyintézés jogi szabályozása – *vélelmezhetően* – tudatos jogalkotói mérlegelést követően vezette be az elektronikus ügyintézésre kötelezett ügyfelek – *Dáp. tv. szerint felhasználók* – jogi szabályozását. Ezen kötelezeti kör létezése nem cél nélküli, hiszen nemcsak az adózók oldalán teremt más joggyakorlási- és adókötelezettség teljesítési módot, valamint elektronikus kapcsolattartási kötelezettséget, hanem az adóhatóságot is kötelezi célzott elektronikus eljárások fejlesztésére (*digitális ügyintézési szolgáltatás fejlesztési kényszer*).

Elektronikus adóigazgatási eljárás, szolgáltatás vagy elektronikus nyomtatvány hiányában az érintett adózók – *önhibájukon kívül* – nem tudják a jogszabályi rendelkezéseket betartani, mely esetben a felelősség az adóhatóságot terheli. Álláspontom szerint az elektronikus ügyintézés szabályozása révén az adózók köre egyértelműen differenciálódott, hiszen két fő csoport képződött: az elektronikus ügyintézés választó és az elektronikus ügyintézésre kötelezett adózók köre. Hipotézisemet megalapozottnak tekintem, mivel az elektronikus kapcsolattartásra kötelezett adózók joggyakorlásának lehetősége és az adókötelezettségek teljesítése, valamint ezzel kapcsolatos jogvédelmi eszközei nagymértékben függ az adóhatóság által kialakított digitális

adóigazgatási tértől és ebben igénybevehető elektronikus adóigazgatási szolgáltatások minőségétől.

Záró gondolatok a konklúziók vonatkozásában:

Összegezve a fentebb leírtakat, megítélésem szerint a megfelelő ügyintézéshez való jog és az általam felvázolt adózói jogvédelmi eszköztár és eljárásjogi keret biztosítja az adózók jogainak érvényesülését és az adókötelezettségek teljesítését a digitális adóigazgatási térben. A NAV-nak ugyanakkor a fokozatosság elvét követve és megfontoltan kell pl. az adózói adatokat felhasználnia, a jogszabályok alkalmazása nem lehet contra legem és az adatkezelés nem lehet öncélú.

Az elektronikus adóigazgatási szolgáltatások fejlesztésének – az adózói jogvédelmi szempontokat is magában foglaló – mércéje véleményem szerint az alábbi négy tömör vizsgálati szempont alapján összefoglalható:

1. a szolgáltatás legyen jogszerű és egyszerű,
2. a szolgáltatás hozzájáruljon az adózói jogok gyakorlásához és
3. az adózó számára ne járjon jelentős többlet költséggel az adókötelezettségek teljesítése, valamint
4. a szolgáltatás az adóhatóság számára is fenntartható és hatékony legyen.

Az eNAV jövőkép céljának alapulvételével, – valamint az OECD által összefoglalt „maturity modell”, mint kontroll szempontrendszer igénybevételével –, szükséges az adóhatóságnak tovább fejlesztenie jelenlegi elektronikus portáljait és elektronikus szolgáltatásait. Az adózók részére biztosított elektronikus adóigazgatási szolgáltatások mércéje lehet az adózók szolgáltatással szembeni elégedettsége. Az adózói elégedettség növelés nem járhat azzal a káros hatással, hogy ennek hatására az adózók jogvédelmi szintje csökken, vagy adókötelezettségének teljesítése nem lehetséges, vagy a jogok gyakorlása ellehetetlenül a szolgáltatás műszaki hiányossága miatt. A digitális adóigazgatási tér több egy

informatikai környezetnél, mivel ez szolgáltat teret és lehetőséget az elektronikus adóigazgatási eljárások és szolgáltatások igénybevétele során az adózók jogvédelmi eszközeinek igénybevételehez, jogaik gyakorlásához, valamint kötelezettségeik teljesítéséhez. Az adóhatóság digitális szolgáltatásai minőségének, szintjének növekedése lehetőséget teremt a magasabb minőségű adózási jogok gyakorlására és adókötelezettségek teljesítésére. Ezen szolgáltatási minőségre kizárólag az adóhatóságnak, mint digitális szolgáltatást biztosító szervezetnek lehet ráhatása. Ez a monopól helyzet adott esetben nem kívánt felelősséggel járhat az adóhatóság felől és annak foglalkoztatottjainak a digitális átalakulás során, mivel eljárásjogi szempontból közvetlen és azonnali hatással van az adózók jogvédelmi szintjére a digitális adóigazgatási térben.

6. A PhD kutatás alapjául szolgáló publikációs jegyzék



**DEBRECENI
EGYETEM**

**DEBRECENI EGYETEM
EGYETEMI ÉS NEMZETI KÖNYVTÁR**
H-4002 Debrecen, Egyetem tér 1, Pf.: 400
Tel.: 52/410-443, e-mail: publikacio@lib.unideb.hu

Nyilvántartási szám: DEENK/48/2026.PL
Tárgy: PhD Publikációs Lista

Jelölt: Szalóki István
Doktori Iskola: Marton Géza Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola
MTMT azonosító: 10040819

A PhD értekezés alapjául szolgáló közlemények

Folyóiratcikkek, tanulmányok (12)

- Szalóki, I.**: The taxpayers rights' validation of NTCA electronic tax administration's processes for example in the Online Form-Completion Application in Hungary.
Infokommunikáció és Jog. "Accepted by Publisher", 2026. ISSN: 1786-0776.
MTA Állam- és Jogtudományi Bizottság: B
- Szalóki, I.**: A magyar adóigazgatási eljárások és szolgáltatások digitalizációjának jogi és társadalmi kerete, kihívásai.
Közigazgatás Tudomány, 3 (2), 97-117, 2023. EISSN: 2786-1910.
DOI: <http://dx.doi.org/10.54200/kt.v3i2.49>
- Szalóki, I., Szőke, K.**: Egyszerűsített foglalkoztatás.
Adóvilág, 26 (9), 17-24, 2022. ISSN: 1417-2003.
- Sal, B., **Szalóki, I.**: A beszámoló letétbe helyezésének elmulasztása.
SZAKma, 4, 20-21, 2021. ISSN: 1419-6956.
- Szalóki, I.**: Az adózók szerepe a digitális adóigazgatásban: az adózók szegmentálása, a személyes adatok védelme és a digitális szolgáltatások viszonya.
Jegyző és közigazgatás, 23 (2), 24-28, 2021. ISSN: 1589-3383.
MTA Állam- és Jogtudományi Bizottság: B
- Szalóki, I.**: Az adózók szerepe az adóigazgatásban, az adózók csoportosítása és a személyes adatok védelme.
In: *Évtizedek a magyar közigazgatás szolgálatában : ünnepi tanulmányok Balázs István professzor 65. születésnapjára*. Szerk.: Árva Zsuzsanna, Barta Attila, Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Debrecen, 475-484, 2021. ISBN: 9789634903123 (elektronikus)
- Szalóki, I.**: Az Alaptörvénytől az elektronikus adóigazgatási eljárásokig, avagy az adózói jogok érvényesíthetősége az (elektronikus) adóigazgatási eljárások során.
Jegyző és Közigazgatás, 23 (6), 31-36, 2021. ISSN: 1589-3383.

MTA Állam- és Jogtudományi Bizottság: B





8. Szalóki, I.: Az elektronikus foglalkoztatotti bejelentések korszerűsítése.
Adóvilág. 10, 31-39, 2021. ISSN: 1417-2003.
9. Szalóki, I.: A különös az új általános?: az adóalany-nyilvántartási rendszer "különös" szabályozása az Art. és Ákr. "tükreben".
In: Jog és Állam - XVII. Jogász Doktoranduszok Országos Szakmai Találkozója. Szerk.: Miskolczi-Bodnár Péter, Károl Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Budapest, 259-271, 2020, (Jog és Állam, ISSN 1787-0607 ; 30) ISBN: 9786155961304
10. Szalóki, I., Fenyvesy, Á., Veréb, B.: A NAV elektronikus szolgáltatásainak bővülése az önkormányzati adóhatóság előtt teljesítendő egyes adókötelezettségeket érintően, különös tekintettel a helyi adókra.
Adóvilág. 24 (4), 41-45, 2020. ISSN: 1417-2003.
11. Szalóki, I.: Új hullámok a közigazgatásban?: elektronikus ügyintézés a strict adóigazgatásban.
Jegyző és Közigazgatás. 22 (2), 32-35, 2020. ISSN: 1589-3383.
MTA Állam- és Jogtudományi Bizottság: B
12. Szalóki, I.: Új normák a közigazgatásban?: elektronikus kapcsolattartástól az elektronikus közigazgatásig.
Régió kutatás Szemle. 5 (1), 41-58, 2020. EISSN: 2559-9941.
DOI: <http://dx.doi.org/10.30716/RSZ/2020/1/4>

További közlemények

Folyóiratcikkek, tanulmányok (2)

13. Albert, E., Papp, N., Papp, O., Szalóki, I., Balogh, J., Fazekas, F.: Gyülekezési jog - az Alaptörvény előtt és után.
In: Változások a magyar alkotmányjogban : tanulmányok az Alaptörvényről. Szerk.: Balogh Elemér [et al.], Nemz. Közszolgálati és Tankv. K., Budapest, 173-180, 2012. ISBN: 9789630855921





14. Szalóki, I.: Közigazgatási bíróságok, avagy a múlt megjelenése egy újkor hajnalán?

In: Közigazgatási eljárásjog - A tananyagon túl : Közigazgatási Jogi Tudományos Diákkörök Országos Konferenciája. Szerk.: Barabás Gergely, ELTE ÁJK, Budapest, 11-19, 2011.

MTA Állam- és Jogtudományi Bizottsága irányelvei szerint:

„B” kategóriás folyóiratban megjelent publikációk: 4, melyek közül az értekezés alapjául szolgál: 4

A DEENK a Jelölt által a Tudóstérbe feltöltött adatok bibliográfiai és tudománymetriai ellenőrzését a tudományos adatbázisok és a Journal Citation Reports Impact Factor lista alapján elvégezte.

Debrecen, 2026.02.09.



University Doctoral (PhD) Dissertation Abstract

**Each procedural and legal protection effects of digital
administrative solutions in tax administration's processes**

dr. Szalóki István

Supervisor: Dr. Árva Zsuzsanna university teacher,
PhD, habil.



University of Debrecen

Marton Géza Doctoral School of Legal Studies

Debrecen, 2026

1. Motivation of the chosen topic

In the last ten years the electronic tax administration has gained a significant role and has become part of taxpayers' everyday life in the field of tax administration procedures. For taxpayers, this change is relevant not only they are able to fulfil their tax obligations and exercise their rights in the digital space through the use of smart devices. The practical introduction and effectiveness of taxpayers' procedural safeguards and the level of legal remedies depend on the quality of the electronic tax administration services in the digital tax administration space. In electronic tax administration, the introduction of technical innovations and the related electronic legal instruments, *such as electronic identification*, appear as procedural guarantees of legal remedies in the digital space developed by the tax authority. The technical conditions and the quality of the electronic tax administration procedures constitute the framework for the exercise of taxpayers' rights and the fulfilment of tax obligations in the digital space. The taxpayer has the right to exercise his rights and to fulfil those tax obligations through electronic procedures that are made available to him by the tax authority.

As a researcher and practising jurist and as an official exercising public authority, I have developed several hypotheses and ideas regarding this research subject. My research was also motivated by the fact that I have been working at the National Tax and Customs Administration (NTCA) since 2014, and since 2017 I have been performing professional duties and participating in projects related to electronic tax administration procedures and services, through which I contribute to the digital transformation of the tax authority. Based on my analysis, electronic administration and related use of technical devices give rise to questions of effectiveness and applicability in the procedural aspects of legal remedies and system of the procedural guarantees on the part of the taxpayer.

- *How can taxpayers exercise their rights through electronic procedures in the digital space?*

- *What procedural measures are necessary to ensure the effective enjoyment of the right to good administration from the perspective of citizens?*
- *Does the state or the citizen bear responsibility for acquiring the “digital knowledge” required for the use of new electronic services?*

These questions may be raised by the researcher, when examining electronic tax administration procedural law from the perspective of legal remedies.

In my assessment, the rationale for examining the chosen topic is supported by two positive and two negative reasons from the perspective of electronic services:

- First, through my professional work, I have an insider perspective on the system of public authority, administrative practice and internal processes related to the research subject, a perspective that is currently held by only a limited number of researchers. In addition, through my work, I am involved in shaping the future vision of the eNTCA.
- Second, through my official role, I am able to compare dogmatic and practical law enforcement. My practical experience has also enabled me to identify shortcomings in legal remedies within electronic tax administration procedures at the level of internal processes.
- Third, as a negative aspect and at the same time as a research consideration, I identified that each element of the examination has a relatively limited academic background. Consequently, the analysis is primarily supported by domestic and EU sources of electronic administrative law, as well as the related travaux préparatoires. In domestic legal sources and academic literature, the topic of electronic tax administration is limited. Moreover, international legal sources do not adopt a perspective focused on procedural guarantees, instead, they primarily describe the legal practice and provide overview of sources of institutional development and historical evolution, supplemented by legal and technical background information.

- Fourth, as a last negative aspect and research consideration, it should be highlighted that a significant part of EU and domestic legal sources underlying electronic public administration and electronic services can be assessed primarily as a codification of technical conditions in law. In my assessment, the focus of the research electronic tax administration procedures makes it necessary to identify those legally relevant points of connection and causal relations that explain the role and legal effects of ICT instruments in tax administration procedures, in particular with regard to the effective exercise of taxpayers' rights within electronic procedures.

The research shows that the quality of electronic tax administration services directly determines the effectiveness of the taxpayer's procedural guarantees.

2. Definition of the Research Topic, Conceptual Framework and Objectives

I would like to emphasise that my dissertation did not have the objective or subject of demonstrating the exercise of rights within the broad substantive legal framework of tax law. The objective of my research was to present the practical manifestation of the right to good administration as guaranteed in tax administration procedures. This constitutional fundamental right does not operate in an exact or explicit manner; rather, it is realised through the general procedural principles embedded in procedural law, as well as through taxpayers' specific rights and tax obligations within (electronic) tax administration procedures. During my research, I examined electronic tax administration procedures and their instruments through the "lens" of the procedural guarantees and rights available to taxpayers. These instruments are embedded in the digital space (as a framework of legal protection) and create the possibility for the exercise of procedural guarantees (as preconditions and instruments). The dissertation highlights their impact on legal remedies and identifies the risks associated with their application.

For the purposes of the dissertation, *legal protection* is understood as the procedural guarantee instruments, rights, and the possibility of the fulfilment of tax obligations available to taxpayers in tax administration procedures, with due regard to the provisions of Act CLI of 2017 on Tax Administration Procedure (Air.) and Act CL of 2017 on the Rules of Taxation (Art.). The Air. provides the detailed rules and the backbone of the tax administration procedure, meanwhile the Art. supplements and applies these rules through its mixed substantive and procedural provisions. *Enforcement of rights* is understood as the protection and rights defined in substantive tax law. Where enforcement of rights appears in the dissertation, it is understood as the exercise of taxpayers' rights at the procedural stage (the basic procedure) of tax administration.

With regard to the *tax legal relationship*, the dissertation takes as its point of departure the approach developed by *Gábor Földes*, according to which the tax legal relationship is a relationship of a public authority nature and may also be characterised as having a supremative character. This supremative approach can be derived from the procedural law framework (Air., Art.), in that the legislator grants the tax authority, as the organisational representative of public power (the State) exercising taxation within public administration, additional rights as against taxpayers (natural persons, legal persons and other organisations), such as the assessment of taxes and the access to documents and invoices containing business secrets in the course of tax audits. In the tax legal relationship, the autonomy of will typical of contractual legal relationships has no role, and the procedural and substantive rules of the tax legal relationship are strict. By contrast, in the Art., through the illustrative enumeration and declaration of electronic services and electronic administrative options (Art. 256. §), the legislator aimed to enforce the service-oriented role of the tax authority. For this reason, the dissertation examines the relative stage of the tax legal relationship, in which the tax authority and the taxpayer who is actually obliged to fulfil the tax obligation come into contact, at its procedural stage, during the tax administration procedure (the basic procedural stage), where the taxpayer voluntarily fulfils the tax obligation through electronic administrative options. The dissertation does not address the electronic manifestation of *ex officio* procedures, its focus lies on procedures initiated upon request and on the legal protection instruments provided within these procedures.

It must be emphasised that the dissertation provides a procedural basis and framework for the legal protection instruments appearing in the tax legal relationship and classifies them in order to support the exercise of taxpayers' rights in typical electronic tax administration processes and procedures. For this reason, the dissertation does not focus on an in-depth dogmatic analysis of individual legal protection instruments but instead identifies and analyses those applied in tax administration procedures at the basic procedural stage,

together with their connection to the digital space and the impact of applied technical preconditions.

The legislator understands the *digital space* as the environment of electronic interactions among public administration, society and economic actors. The dissertation understands the *digital public administration space* as the overall framework of electronic administrative procedures, services and portals supported by the State, public administration bodies and local governments, where these electronic tax administration procedures are available. In light of the focus on electronic tax administration procedures, the dissertation repeatedly refers to the digital public administration space as the *digital tax administration space*, within which taxpayers can exercise their rights.

The digital tax administration space is not merely a technical environment, but a determining procedural space for the exercise of taxpayers' rights and legal protection instruments, as well as for the enforcement of taxpayers' rights.

The theoretical and practical significance of the dissertation can be identified at several levels. On the one hand, the dissertation may contribute to a better understanding of taxpayer legal protection as it is exercised in tax administration procedures and electronic tax administration procedures, as well as to the understanding of the procedural law development of the NTCA. On the other hand, it aims to provide a gap-filling academic source, which may serve as a basis for further research conducted by the author and by other researchers. Furthermore, I seek to ensure that my conclusions and *de lege ferenda* proposals may offer an appropriate reference point for the assessment of the future development directions of an evolving system of electronic tax administration.

3. The structure and methodology of the dissertation

Based on its structure, the substantive part of the dissertation can be summarised in four main structural blocks. Alongside the presentation of the structure, I intend to briefly outline the applied research methodology.

Within *the part dealing with the theoretical and procedural law foundations (Chapters 1–2 of the dissertation)*, the dissertation presents the rationale and subject of the research, the applied methodology, as well as the formulated hypotheses. The procedural law foundations of taxpayer legal protection are derived from *the rule of law*⁹, the European Convention on

⁹ See, in particular, the detailed discussion on the rule of law and the right to good administration:

VARGA ZS. A. (2017): A közigazgatás jogvédelmi rendszere. [The System of Legal Protection in Public Administration] In: JAKAB A. – FEKETE B. (Eds.): Internetes Jogtudományi Enciklopédia (Közigazgatási jog rovat, Ed.: BALÁZS I.) [2]. Available at: <http://jotep.hu/zocikk/a-kozigazgatas-jogvedelmi-rendszer>. Date accessed: 2024.12.20

VARGA ZS. A. (2018): A közigazgatás kontrolljának jogi eszközei. [Legal Instruments of Control in Public Administration] Institutiones administrationis A magyar közigazgatás és közigazgatási jog általános tanai VII. kötet. Dialog Campus, Budapest

VARGA ZS. A.: Jogállamiság. [The Rule of Law]

Available at: https://jak.ppkc.hu/uploads/articles/2166539/file/3_4_Jogallamisag.pdf. Date accessed: 2026.01.16.

TÓTH J. Z. (2019): A jogállamiság tartalma. [The Substance of the Rule of Law] Jogtudományi Közlöny, 2019. 5.

DICEY, A. V. (1995): A joguralma. [The Rule of Law] IN: TAKÁCS P. (ED.): Joguralom és jogállam. Antológia a Rule of Law és a Rechtsstaat irodalmának Köréből. [Rule of Law and Rechtsstaat] ELTE ÁJK, Budapest

RAZ, J. (1995): A joguralom értéke. [The Value of the Rule of Law] IN: TAKÁCS P. (ED.): Joguralom és jogállam. Antológia a Rule of Law és a Rechtsstaat irodalmának Köréből. [Rule of Law and Rechtsstaat. An Anthology from the Literature on the Rule of Law and the Rechtsstaat] ELTE ÁJK, Budapest

VON MOHL, R. (1995): Jogállam. [The Constitutional State] IN: TAKÁCS P. (ED.): Joguralom és jogállam. Antológia a Rule of Law és a Rechtsstaat irodalmának Köréből. [Rule of Law and Rechtsstaat. An Anthology from the Literature on the Rule of Law and the Rechtsstaat] ELTE ÁJK, Budapest, 35-36.

Európai Tanács Velencei-bizottságának 2011. évi jelentése (EC Report 2011.) „Report on the rule of law”, Available at: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD\(2011\)003rev-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD(2011)003rev-e).

Date accessed: 2020.11.03.

Human Rights and the Charter of Fundamental Rights of the European Union as starting points. Based on my analysis of the Hungarian Fundamental Law, taxpayer legal protection primarily arises from Article XXIV of the Fundamental Law, namely the right to good administration. In the course of examining the Fundamental Law, the dissertation also addresses the provisions of Article XXV (*the right to submit requests, proposals and complaints*) and Article XXVI (*the application of technical solutions, the achievements of science and the citizens' individual digital identification*). These provisions also establish the framework for the examination of electronic tax administration procedures, including the right to good administration. From the perspective of tax administration procedures, particular importance is attached to the role and content of *the tax legal relationship*¹⁰ and *administrative legal protection*¹¹, as clarified in this part for the purposes of the

SZENTE Z. (2017): Conceptualising the principle of effective legal protection in administrative law. In: SZENTE Z. – LACHMAYER, K (EDS.): The principle of effective legal protection in administrative law. Routledge, London
BALOGH-BÉKESI N. (2015) A tisztességes ügyintézéshez és a tisztességes eljáráshoz való jog. [The Right to Good Administration and the Right to a Fair Procedure] In: GERENCSÉR B. – BERKES L. – VARGA ZS. A. (EDS.): A hazai és az uniós közigazgatási eljárásjog aktuális kérdései. Current Issues of the National and EU Administrative Procedures (the ReNEUAL Model Rules). Pázmány Press, Budapest

¹⁰ I summarise the findings of Gábor Földes concerning the tax legal relationship. Forrás: FÖLDES G. (2004): Adójog. [Tax Law] Osiris Kiadó, Budapest

¹¹ For a more detailed discussion of administrative legal protection and fundamental principles, see:

JÓZSA Z. (2015): A jó közigazgatás alapelvei és a Ket. Jog, igazgatás, kultúra. [The Principles of Good Administration and the Ket.] In: GERENCSÉR B. – BERKES L. – VARGA ZS. A. (EDS.): A hazai és az uniós közigazgatási eljárásjog aktuális kérdései. Current Issues of the National and EU Administrative Procedures (the ReNEUAL Model Rules). Pázmány Press, Budapest

PATYI A., VARGA ZS. A. (2019): A közigazgatási eljárásjog alapjai és alapelvei. [The Foundations and Principles of Administrative Procedural Law] Dialóg Campus Kiadó, Budapest

BIBÓ I. (1990): Jogszerű közigazgatás, eredményes közigazgatás, erős végrehajtó hatalom. [Lawful Administration, Effective Administration, Strong Executive Power] In: ifj. BIBÓ I. (ED.): Válogatott tanulmányok. [Selected Essays] Magvető Könyvkiadó, Budapest, Available at: <https://mek.oszk.hu/02000/02043/html/54.html>. Letöltés időpontja: 2026.01.17.

TOLDY F. (1866): A Magyar Birodalom alaptörvényei. Az eredeti deák szöveg mellé vetett magyar fordítással, közjogtani segédkönyvül. [The Fundamental Laws of the Hungarian Empire. With the Original Latin Text and Hungarian Translation, as an Aid to Public Law Studies] Pesten

research. From the viewpoint of building the procedural framework, the dissertation classifies the available legal protection instruments in tax administration procedures. It also specifies the focus of the examination. The focus lies on the instruments applicable in the basic procedural stage, procedural law principles and the taxpayers' rights (Air.), in comparison with the provisions of other procedural laws (Akr., former Art., Customs Act). This part also presents the procedural law models of procedures occurring within tax administration.

In the *EU law and international law section (Chapters 3–4 of the dissertation)*, I clarify the regulatory framework of Hungarian electronic administration through an analysis of the eIDAS Regulation. This Regulation established the obligation of interoperability and the prominent role of personal data protection in electronic procedures. With regard to electronic services, the dissertation clarifies the concepts and legal

Martonyi János felszólalása az említett konferencián. [Speech by János Martonyi at the Above-Mentioned Conference] Megjelent a Jogászegyleti Szemle, 1947. 2.

TOLDI F. (1988): A közigazgatási határozatok bírói felülvizsgálata. [Judicial Review of Administrative Decisions] Akadémiai Kiadó, Budapest

ROZSNYAI K. (2013): A hatékony jogvédelem biztosítása a közigazgatási bíráskodásban. [Ensuring Effective Legal Protection in Administrative Adjudication] ACTA HUMANA, 2013., I. 1.

ROZSNYAI K. (2013): A barnamedve esete a szalámival: A közigazgatási jog a nemzetközi jog és az európai jog kölcsönhatásainak terében – az érintett nyilvánosság hatósági eljárásba történő bevonásának példáján keresztül. [The Case of the Brown Bear and the Salami: Administrative Law in the Context of the Interaction between International and European Law, through the Example of Involving the Affected Public in Administrative Procedures] IN: FAZEKAS M. (ED.): Új generáció a közigazgatástudományok művelésében. [A New Generation in Administrative Sciences] Budapest, ELTE ÁJK, 2013

SZEGEDI L. (2011): Az uniós jognak való megfelelés dilemmái Közép-Európában az Aarhusi Egyezmény harmadik pillére tekintetében. [Dilemmas of Compliance with EU Law in Central Europe with Regard to the Third Pillar of the Aarhus Convention] Pro Publico Bono, 2011. 2., 57–76.

BALÁZS I. (2023): Jogalkalmazás a közigazgatásban, a hatósági jogalkalmazás. [Dilemmas of Compliance with EU Law in Central Europe with Regard to the Third Pillar of the Aarhus Convention] IN: BALÁZS I. (ED.): Közigazgatási eljárások. [Administrative Procedures] DE ÁJK, Debrecen

conditions of the fundamental legal institutions, *such as electronic identification, the principle of mutual recognition between Member States, and the role and evaluation of electronic instruments*. Subsequently, the dissertation presents the principles and conditions of digital transformation promoted by major international organisations influencing the development of the Hungarian tax authority (BRITACOM–ICC, OECD). It also analyses their relevance from the perspective of legal protection. In the case of the OECD, the elements of the “*digital transformation maturity model*”¹² that are relevant to taxpayer legal protection are analysed. This international section also presents the role of the EGDI indicator, which reflects the level of e-government development. This indicator does not provide an exact assessment from a legal protection perspective. This is followed by a brief overview of the digital development and electronic solutions of the South Korean, Dutch and United States tax authorities. As a concluding observation, this part establishes that taxpayers’ “convenience” cannot justify a reduction in the level of legal protection instruments and procedural guarantees within the digital tax administrative space. This section provides a comparative basis and prepares the ground for the analysis of the Hungarian legal regulation and the actual operation of Hungarian electronic tax administration procedures.

The third main structural element *consists of the tax administration-focused analysis of the Hungarian regulatory environment of electronic procedural law (Chapter 5 of the dissertation)*. In this part, the dissertation clarifies the conceptual differences between *electronic government, electronic public administration and electronic administration*. From the perspective of the research, the concepts of electronic administration and the digital tax administration space have primary relevance. This section presents and analyses the legal regulation of the key concepts of electronic tax administration

¹² OECD: Digital Transformation Maturity Model. Available at: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/digital-transformation-maturity-model.pdf>, Date accessed: 2024.02.05.

procedures. Particular importance is attached to *Act CCXXII of 2015 on the general rules of electronic administration and trust services (Eüsztv.)* and to the currently effective *Act CIII of 2023 on the digital state and certain rules on the provision of digital services (Dáp. Act)*, with due regard to the detailed regulation of the Air. This part clarifies the relationship between the principles and procedural law foundations laid down in the Air., the Eüsztv. and the Dáp. Act, which complement each other in the context of electronic tax administration procedures. Special attention is given to the fact that the Dáp. Act does not narrow the concept of the taxpayer but further differentiates between users obliged to conduct administration electronically and users who voluntarily choose electronic administration. The regulation of the Dáp. Act is reinforced by the Air., which extends the scope of taxpayers obliged to use electronic administration through the regulation of taxpayers required to maintain electronic communication. From the perspective of the Dáp. Act and the Air., the tax authority qualifies as an organisation obliged to provide digital services, and these two concepts do not compete with each other. This part of the dissertation also analyses the regulation and legal protection aspects of *client identification, SZEÜSZ, KEÜSZ, electronic communication, electronic storage, and the forms of electronic administration provided by the tax authority.*

In the final part, the dissertation presents *an analysis of the practical aspects of electronic tax administration procedures and set out de lege ferenda proposals concerning the further development of the tax authority (Chapters 6–7 of the dissertation).* This part addresses the practical operation of taxpayer legal protection instruments and the related risks. It briefly outlines the development path and current state of the Hungarian tax authority's electronic transformation. Through a case study – *the Online Form-Completion Application* – the dissertation demonstrates the legal protection significance of electronic identification, the right to freely choose representation and the facilitation by the tax authority of the exercise of taxpayers' rights and the fulfilment of tax obligations in the digital space. The regulation of electronic

administration (Dáp. Act, Air.) does not guarantee legal protection in itself. The electronic tax administrative space – within the electronic services and cases available – determines and provides the framework for the effectiveness of taxpayer legal protection instruments. The digital tax administration space is more than a technically regulated environment, as it has a significant impact on taxpayer legal protection. The dissertation explains that if the tax authority fails to ensure the possibility for the exercise of taxpayers' rights or the fulfilment of obligations in electronic administrative procedures, this leads to a reduced level of legal protection in electronic procedures. As part of the empirical research, I also conducted an online questionnaire survey examining taxpayers' digital maturity, which is presented and analysed in this section. This part concludes with *de lege ferenda* proposals concerning the further digital development of the tax authority, which are discussed in detail at a later stage.

From a methodological perspective, the dissertation is primarily based on normative procedural law analysis and on a functional comparative method. In examining the regulatory environment, I did not confine myself to a descriptive presentation of legal texts. Instead, I sought to uncover the laws and regulations legal protection functions, with particular attention to the specific characteristics of electronic tax administration procedures. Beyond the analysis of statutory texts, in all four main structural units I placed particular emphasis on relevant international and domestic documents and scholarly works addressing conceptual foundations, analytical starting points, and the regulatory environment underlying the examined rules.

The analysis of international and EU legal sources does not serve the purpose of model transfer but provides a control and reference framework for the legal protection assessment of Hungarian tax administration procedures. This methodological approach makes it possible to demonstrate the points at which Hungarian regulation and practice align with international trends, principles and conditions. At the same time, this

alignment is not comprehensive, as it also reveals specific deviations that are relevant from a legal protection perspective.

This structural and methodological framework establishes the basis for the detailed, legal protection–focused analysis of Hungarian electronic tax administration procedures presented in the following part of the dissertation, as well as for the verification of the research hypotheses.

4. De lege ferenda proposals

At the outset, it is important to emphasise that the proposals are not based on a technological or employment approach. They are grounded in a legal protection approach and seek to facilitate an increase in the level of taxpayer legal protection.

1. Effective use of data and information sources available to the tax authority within tax administration procedures

A fundamental problem is the failure of the tax authority to use data already available about the taxpayer, despite the existence of a statutory basis and a legally defined purpose for data use. As a result, the taxpayer is required to provide the same data again. My proposal is that, in the future, the tax authority should make greater efforts to use data appropriately and lawfully within the framework provided by applicable law. This approach would materially strengthen taxpayers' satisfaction with electronic services and would increase the level of taxpayer legal protection. *For example, during the completion of a tax return, the taxpayer could already see what information is available to the tax authority, including data relevant for determining the tax base.*

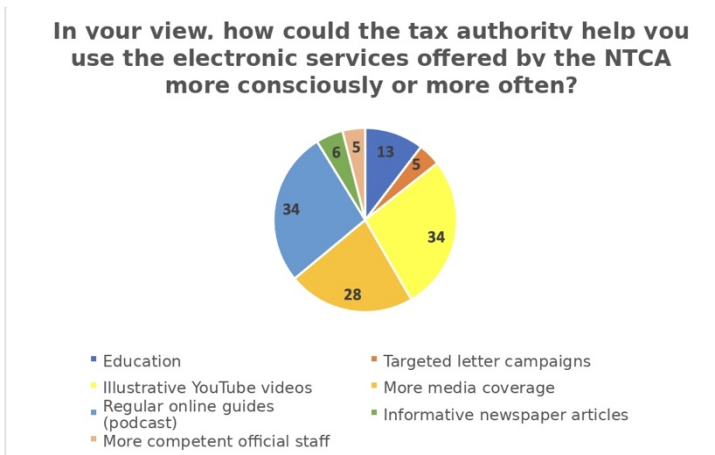
In such a case, the taxpayer would be able to submit an objection to the incorrect nature of the data even before submitting the return. This would prevent the taxpayer from later being selected due to discrepancies between the data stated in the return and the data available to the tax authority.

On this basis, the interpretation of provisions related to data processing may be regarded as a technical condition. However, the examples demonstrate that their proper implementation in electronic tax administration procedures increases and strengthens the level of taxpayer legal protection. The IT professional field of the NTCA must support the implementation of appropriate data processing through the development and enhancement of technical solutions, including, for example, by establishing a secure delivery service or electronic channel to primary information sources and

registers. This technical expectation is a prerequisite for appropriate data processing.

In my view, this proposal supports my approach. Taxpayers' rights and procedural safeguards, as well as the fulfilment of tax obligations, depend on the extent to which the tax authority provides the necessary services and statutory prerequisites in the digital space. Appropriate data processing practice may serve as a point of reference and benchmark for the realisation of procedural safeguards. Data processing and the appropriate use of data in electronic tax administration procedures do not serve the tax authority's administrative "convenience". Instead, they strengthen taxpayers' procedural position regarding the practical applicability of procedural safeguards.

2. Increasing the digital awareness of staff working at the tax authority



The questionnaire research presented in the dissertation shows that, in the view of certain taxpayers, the tax authority could better promote the more frequent use of NTCA electronic services. This could be achieved by relying on more competent administrative staff.

The appropriately trained human resources are indispensable for digital transformation, according to surveys by international

organisations, including BRITACOM and the OECD. If NTCA officials do not understand the operation of the digital services relevant to their tasks, they cannot handle taxpayer issues appropriately. This may arise, for example, in client services, in individual tax cases, or in the fields of tax audits and enforcement. In the light of the survey results referred to above and in the context of human resource planning, the tax authority should require its officials to attend mandatory training. This would ensure that they remain up to date with the electronic solutions offered by the NTCA. This includes, for example, the available ONYA services, their advantages, as well as the operation and potential errors of services available on the NTCA Client Portal.

On the basis of an assessment of this expertise, it is necessary to develop a human policy and training strategy for the regular development of certain target areas. This could include, for example, daily morning micro-quizzes, online learning materials and a case-officer-specific training programme, together with IT programmes supporting the development of active knowledge. The external efficiency and perception of the organisation largely depends on its internal efficiency. This also depends on the active knowledge level and expertise of individuals working within the organisation.

In my view, these ideas regarding staff training align with the tax authority characteristics formulated for the “New skill collections” at the Established and Leading levels of Tax Administration 3.0 and the maturity model. The level of digital awareness among tax authority officials and finance guards may affect the level of legal protection realised by taxpayers in the digital space. Professional knowledge of employees regarding digital services is a value and a measure of the tax authority’s digital transformation. It may also serve as a benchmark for the exercise of taxpayers’ rights and the fulfilment of their obligations, or, in negative cases, as an obstacle. Employees’ digital awareness may therefore have a significant effect on the level of taxpayer legal protection in the digital space.

3. Designing simpler programmes, simplifying the fulfilment of tax obligations and applying new technologies in electronic taxation

Based on the survey, it can be established that a significant majority of respondents consider the introduction of more simply structured electronic services to be a key solution. According to their views, this would help Hungarian society become ready for digital administration. Respondents also highlighted the importance of more understandable legislation and regulatory objectives, as well as education aimed at improving digital awareness. It is important to note that this topic is closely linked to the previous two proposals.

My proposal consists of two main parts. First, the NTCA should use its available data assets where the statutory basis, purpose and task are provided, as outlined in Proposal 1. Second, it is important to emphasise that programmes and services available on the “front-end”, used by taxpayers, can only be simplified if programmes are also simplified in the tax authority’s “back office”. To achieve this, the tax authority must move away from formalities, namely form-based operation and should focus on data and on the application of new technologies in taxation activity.

In this latter respect, the use of artificial intelligence offers an excellent opportunity. At the same time, its application may entail legal protection and unlawful data processing risks. When introducing new technologies, the principle of graduality must prevail, and their effects on taxpayers must also be assessed. A further basic condition for simplification is the appropriate and deliberate transformation of the “back office” environment. New technologies, including machine-to-machine solutions, AI support and a flexible, data-driven online service environment, are difficult to apply without these conditions. In this context, taxpayer-side simplification may result in more problems than benefits.

External renewal is impossible without simplified internal system processes. The tax authority’s internal and external

operation strengthened through digital technologies, including, *for example, the deliberate use of AI, the simplification of notification processes, or the introduction of data-driven operation, supports the fulfilment of taxpayers' obligations in the digital space.* Appropriately applied digital technology, together with the transformation of the tax authority's internal operating principles, also contributes to strengthening the level of taxpayer legal protection within electronic tax administration processes. The introduction and professional use of new technologies results in the practical realisation of the right to good administration in electronic tax administration procedures.

4. Further development of preventive instruments applied by the tax administration

The OECD principle of “*let taxation make it happen*” should be systematised in the operation of the tax authority. The tax authority should seek opportunities to obtain tax-related data and information directly from systems developed by third parties or from taxpayers' own systems. Through real-time processing and in a preventive manner, it should strive to support taxpayers. It is important to emphasise that these processes do not necessarily need to be supported by human resources. The introduction of internal checks related to certain return obligations could already help detect and prevent incorrect or fraudulent economic processes. This could be further reinforced by establishing a secure electronic connection between the tax authority and the systems of economic operators in the digital space.

In relation to high-risk processes, the tax authority already has legal instruments available, including, for example, the temporary protective measure. This legal instrument's application could be automated in order to ensure the future fulfilment of tax obligations. Risk analysis processes already operate partly or wholly with IT programme support and with ex post human-resource control. As the digital space expands, the tax authority should align taxation more closely with the tax event, including tax payment. This could be followed by an ex post return obligation and may also provide a basis for refunds.

A tax payment obligation aligned to the tax event would serve taxpayers' interests. Linking the tax payment obligation to the tax event would allow the tax authority to use the resulting data to support the pre-filing and completion of taxpayers' returns through its electronic services.

At the same time, changing the order of fulfilling tax obligations would require an adequate statutory framework in the digital space. The application of more advanced technologies therefore depends primarily on the further development of the Art. A key task of the NTCA is to automate and digitalise as many services as possible in order to ensure the full exercise of taxpayers' rights and obligations. Practical expectations towards NTCA electronic services also remain applicable, namely that they must be understandable, lawful, traceable and professionally sound. Another key task of the NTCA is to monitor the expectations formulated by the OECD and to implement them in practice. Through this process, the instruments applied by the tax authority can be further developed. The development of the tax authority's electronic services also contributes to strengthening taxpayer legal protection and to facilitating the exercise of taxpayers' rights in the digital space.

By way of summary, it can be established that the further development of electronic tax administration procedures must be justified under the Fundamental Law. This justification can be achieved only if digitalisation does not appear as an independent objective, but rather as a tool serving the practical realisation of the right to good administration. This tax authority approach would not result in a reduction of the level of taxpayer legal protection in the digital space. The *de lege ferenda* proposals formulated in the dissertation are based on a common approach. They seek to develop electronic tax administration procedures in a way that ensures the efficiency of the tax authority's digital operation while simultaneously strengthening taxpayer legal protection. Conversely, if future developments are driven exclusively by technological or efficiency considerations without adequate legal protection guarantees, taxpayers' procedural positions may be weakened.

Based on my experience, the direction of IT developments does not in all cases adequately take into account the practical realisation of the right to good administration.

5. Research hypotheses

Naturally, the possibility of electronic administration entails certain obligations and related benefits for both taxpayers and the tax authority.

The objective of my dissertation and research was to present the legal framework and empirical practice of the Hungarian tax authority's digital transformation from the perspective of taxpayers, more specifically from the perspective of taxpayer legal protection. From the beginning of the dissertation to its conclusion, my objective was to present the procedural framework affecting legal instruments in tax administration procedures, as well as the exercise of taxpayers' rights and fulfilment of obligations.

In my assessment, the effectiveness of the legal protection instruments provided to taxpayers is not unconditional in electronic tax administration and electronic tax administrative procedures. Instead, it depends on the digital procedural framework established by the tax authority. The exercise of taxpayers' rights is effective only insofar as it is ensured by the tax authority in accordance with the applicable regulations (Air., Dáp. Act). The level of effectiveness of taxpayers' rights depends on the quality of the fulfilment of obligations and performance of duties by the tax authority in practice.

On the basis of the above, I formulated three main hypotheses in my dissertation, the meaning and rationale of which are set out below.

Rationale for My First Hypothesis

In electronic tax administration procedures, the practical effectiveness of procedural principles and the procedural protection of taxpayers' rights is closely linked to the quality of electronic services provided by the tax authority, with particular regard to the applicable legal framework and the digital space established by the tax authority.

The constitutional guarantee of the right to good administration provided the starting point for the theoretical framework of legal protection in my research. This constitutional protection is not expressed through explicit procedural law provisions in practice, but is instead assessable through the procedural effectiveness of principles and the protection of taxpayers' rights. Based on the analysis of the legal framework, it can be established that, despite being based on the centralised model of the former Eüsztv. and the currently applicable Dáp. Act, the regulation does not go beyond the means–ends relationship. It neither established a separate procedural law code for electronic administration nor regulated in detail relevant aspects of how administrative procedures are carried out, such as the type and content of decisions.

The legislator, *in the absence of comprehensive legislative codification, whether intentionally or unintentionally*, has generally supplemented the procedural provisions applied in sector-specific administrative procedures with the rules and instruments of electronic administration. The focus of the dissertation lies on the analysis of procedural legal protection in tax matters.

From the perspective of tax administration legal protection, an important starting point is that legal protection within tax administration procedures is understood as the application of procedural guarantee instruments and the exercise of rights aimed at fulfilling tax obligations or controlling the actions of the tax authority, particularly from the aspect of legality. Legal protection in public administration can be examined from several perspectives. Beyond presenting these conceptual categories and classifying legal protection instruments, the dissertation focuses specifically on the procedural guarantee instruments applicable in the basic procedural stage and analyses them within that stage. With regard to tax administration procedures, particular importance is attached to the tax legal relationship, as conceptualised by Gábor Földes, which I have accepted as a fundamental point of departure. The tax legal relationship is a public law relationship in which the

tax authority and the taxpayer are not positioned on an equal footing, as the tax authority is vested with additional powers and entitlements in relation to the taxpayer. According to Gábor Földes, the tax legal relationship can be divided into several stages, namely the absolute stage, the relative stage and the procedural stage. My research examines the latter two, with particular emphasis on the procedural aspects of the relative stage. The relative stage covers the actual individual tax case, where the group of obliged persons is defined but not necessarily fully known. This is due to the fact that the tax authority does not always possess sufficient substantive information to identify the exact circle of taxpayers, *for example in the case of ELMDIJ or KISKER declarations*. The procedural stage of the tax legal relationship concerns the practical application of the procedural rules laid down in the Air. and the Art. in procedures initiated upon request as well as in ex officio procedures.

In tax legal relationships, an inventory of the legal protection instruments available to taxpayers was indispensable for examining legal protection at the procedural stage, which I addressed in detail during the theoretical framing of that procedural stage. From an empirical perspective, the effectiveness of legal protection instruments in tax administration procedures is measurable and can be examined, as also illustrated by the figure below. With regard to the method and process of examination, there is no substantive difference between classical and electronic tax administration procedures, in view of the uniform procedural law provisions governing both classical and electronic tax administration procedures (Air. and Art.). At the same time, such a distinction remains justified, as the Hungarian legal framework of electronic administration affects both the participants in the procedure, for example taxpayers subject to mandatory electronic administration. This impact includes additional elements appearing during the procedure, such as electronic identification, as well as the quality of the administrative “environment”. In the digital e-government space, the proper implementation and practical application of electronic cases and

applied technologies during administration have a tangible impact on taxpayers' legal protection instruments and the exercise of their rights.

Figures 1–2 illustrate the processes of classical and electronic tax administration procedures below.

Figure 1: The classical tax administration procedure:

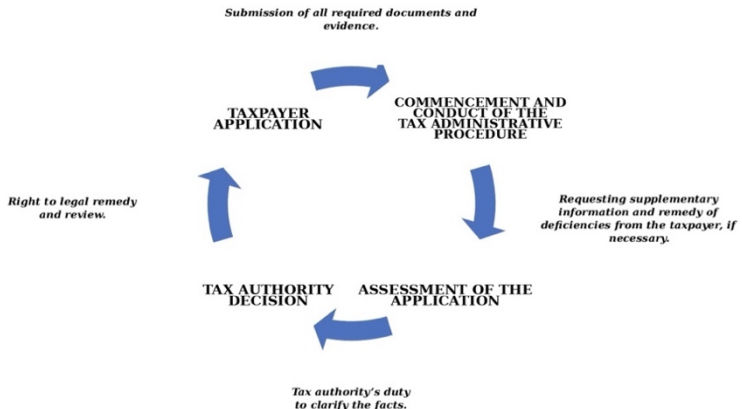
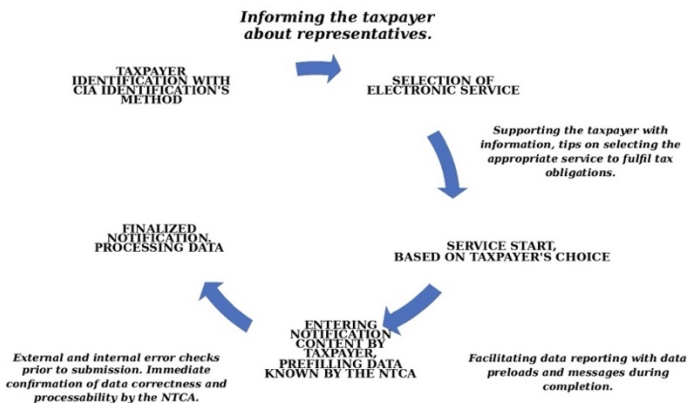


Figure 2: The electronic tax administration procedure:



Beyond the above considerations, and alongside the enforcement of Hungarian rules on electronic tax administration, it is important to emphasise the facts. The current legal framework for electronic tax administration did not develop in isolation. It has been shaped by EU law, particularly the eIDAS framework, as well as by international developments, including the OECD, BRITACOM and the United Nations EGDI, and by the digital transformation of tax authorities in other Member States.

By way of example, in my view the principle of mutual recognition to be enforced by Member States, together with the requirement of interoperability, accelerated the establishment of an appropriate regulatory framework in the mid-2010s. The OECD maturity model, meanwhile, offers an adequate toolkit and descriptive self-assessment framework for measuring tax authority developments, especially in the areas of data protection standards, tax-related points of connection and taxpayer identification.

The Hungarian legislator rightly treated the existence of electronic communication as a basic prerequisite in a centralised regulatory model (Eüsztv., Dáp. Act). At the same time, electronic administration is more complex than this, and it cannot be reduced to communication alone. In my assessment, the mere availability of electronic identification and an assigned electronic storage space was insufficient to achieve the widespread use of electronic administration.

A negative regulatory example can be found in Chapter X of the Act CXL of 2004 on the General Rules of Administrative Authority Procedures and Services (Ket.). This regulatory approach, combined with a more passive taxpayer attitude and the discretionary role of the authority in developing electronic administration services, may weaken taxpayers' procedural safeguards. In the absence of a legal obligation, the authority may choose not to develop electronic services.

Economic operators only began to use electronic services from the mid-2010s. Electronic tax administration, moreover,

reached the stage in the second half of the 2010s where it moved beyond the earlier perceptions of both the tax authority and taxpayers. Through its developments, it began to create the service-oriented tax authority's portfolio of electronic administrative options.

The regulatory framework of the Eüsztv. already applied and further developed the eIDAS approach. This approach has also been followed by the legislator in the currently effective Dáp. Act. On a strict reading, the Eüsztv. provided mainly a technical framework with only minimal legal content. The Dáp. Act sought to guarantee an equivalent technical framework, while providing a stronger legal framework for authorities in developing the legal regulation of electronic administration. The legislator, for example, introduced the concept of users obliged to conduct administration electronically. It also regulated the authorities' obligation to provide electronic administration in the digital space. In addition, it allowed sector-specific rules and fundamental principles to prevail and indeed reinforced them. However, this flexible legal regulation cannot be realised in practice, or is realised only partially, if the digital (tax administrative) space created by the tax authority is incomplete or inadequate.

The quality of the electronic service developed by the tax authority affects the enforcement of taxpayers' procedural safeguards and the exercise of their rights. A purely formal recognition of a taxpayer's right is insufficient if the taxpayer cannot exercise it in practice. For example, the taxpayer may be unable to complete electronic identification, or the identification process may fail at the tax authority due to a technical error. At the same time, a taxpayer cannot rely on a procedural safeguard even where the need arises if the electronic administration process does not provide a real opportunity to do so. This may occur, for example, where a block intended to allow the deduction of a tax allowance is missing from the electronic form, or has been designed in an inadequate manner.

Overall, in my view *Hypothesis I* has been verified. In the case of the Online Form-Completion Application (ONYA) examined in the dissertation, taxpayer legal protection is ensured to the extent that the tax authority provides it in the course of using electronic services. In digital tax administration, legal protection is not only a normative issue. From a practical perspective, it is also an issue of access and system design. Taxpayers' rights are effective only insofar as electronic services and tax authority processes enable their exercise in practice. Ultimately, these factors directly contribute to the practical realisation of the right to good administration and to the principles and procedural rights guaranteed by the Air., such as the right to make statements and the right to submit observations, within electronic tax administration procedures.

Rationale for My Second Hypothesis

As electronic tax administration has developed, certain classical legal institutions have become more prominent, such as taxpayer identification, representation, and the fulfilment of tax obligations. At the same time, the transformation of these institutions should not reduce the level of taxpayers' procedural guarantees in electronic tax administration procedures.

In the digital space, the application of new technologies constitutes both a prerequisite and an obligation for the tax authority when designing lawful electronic tax administration procedures and services. This may partly or fully reshape the assessment of certain authority actions linked to an individual tax administration procedure, including, *for example, the use of available data within electronic tax administration procedures.* A key example is interoperability. In essence, interoperability refers to the IT and professional requirement of seamless connections between electronic services, electronic identification systems and authentic public registers (basic registers), whether already achieved or in the process of being achieved. It primarily appears as an IT requirement, intended to ensure communication and IT interoperability between authorities due to electronic procedures and services.

From the taxpayer's perspective, interoperability between registers essentially establishes the basis of certain electronic services, for example in the context of electronic identification. It also fulfils certain fundamental principles and detailed rules of the Dap. Act, such as the rule that users cannot be required to provide data again that are already available in an official register. On this basis, interoperability has particular professional significance for the exercise of taxpayers' rights and the fulfilment of taxpayers' obligations.

At the same time, the eIDAS Regulation also prescribes this technical requirement, primarily at the level of interoperability between Member State systems, in relation to electronic identification systems. It is important to note that interoperability acquires a different meaning when assessed at the level of EU law and through the lens of the eIDAS Regulation. The technical and professional requirement set out in this legal institution aims to ensure the seamless use of trust services between systems. Excessive or improper implementation of technical requirements in practice may, however, also entail risks, for example where tax secrecy is disclosed to an unauthorised person. From a legal protection perspective, where adequate legal guarantees are lacking, "poor electronic practice" may therefore undermine the protection of personal data or the statutory protection of information covered by tax secrecy, *for example in the context of electronic identification or the introduction of a unified Digital Gate.*

The tax authority has made increasingly intensive use of electronic administration, a development further accelerated by the COVID-19 pandemic. In this context, the "classical" elements and concepts of tax administration procedures have also acquired additional meanings. In what follows, I examine my hypothesis by presenting specific legal institutions, including identification, the presumption of service, the free choice of representation and the electronic fulfilment of tax obligations, together with their effects on legal protection.

Electronic identification is a prerequisite for taxpayers' presence in the digital space. Without it, taxpayers cannot

access substantive services and cannot enter the digital space of identified electronic services. Where electronic identification is absent, the tax authority cannot establish the taxpayer's identity. The practical equivalent in in-person administration is when the client proves their identity to the official at the beginning of the procedure through official documents. If the user's identity has not been verified, they are not entitled to use electronic tax administration procedures. The fulfilment of this legal and technical condition, or its absence, affects the level of taxpayers' legal protection, because in such cases they cannot exercise their rights in the digital space. Through the practical emergence of electronic identification, the procedural phase of taxpayer "identification", known from classical procedures, has gained a new meaning, because in the case of unsuccessful identification, or repeated incorrect identification, the user's ability to proceed is fully restricted. It can therefore be stated that this legal institution has acquired a new meaning.

The legal institution of the presumption of service essentially means the presumption of receipt of a document in tax administration procedures, and it is regulated in detail by the Air. With the gradual spread of electronic administration and with the mandatory use of electronic storage spaces from 1 January 2019 for taxpayers obliged to communicate electronically (Air. 36. §), this presumption has been transformed. As a general rule in electronic procedures, the tax authority prepares its decisions electronically and serves them on the taxpayer's official contact point, which includes the registered electronic storage space. If the taxpayer does not retrieve the electronic consignment by the fifth working day following the second notice of electronic service, the electronic document is deemed served (Dáp. Act 27 § and Air. 80. §). Naturally, the taxpayer receives notification of the fact of service in their electronic storage space, and may consult the NTCA website on how to access the content of the document. As against service by publication on the NTCA website, the taxpayer may submit an objection to service within 15 days from publication. The purpose of this objection is to address situations where the taxpayer did not lawfully receive the

document. This may occur, for example, if the document was sent to an incorrect taxpayer, or if the taxpayer was not obliged to communicate electronically because they had suspended their activity as a private entrepreneur. It may also arise where a natural person had excluded the use of the official electronic contact point and there was no circumstance justifying electronic notification by the authority, such as the COVID-19 pandemic or the detention of the taxpayer. In such cases, as a result of the objection, the legal effect of the document and the related legal consequences do not arise. If the tax authority upholds the objection to service, service and any related procedural acts must be repeated. The presumption of service, as a legal institution, has not gained a completely new meaning. At the same time, its scope of application has expanded due to electronic administration.

In this context, it is also worth briefly addressing the “*Company Gate presumption*”, which was introduced by the *e-Administration Decree* as a completely new legal institution. It affects the relationship between taxpayers who have a Company Gate and the tax authority. The legislator created a statutory presumption that documents received via the Company Gate originate from the taxpayer or their authorised representative, or that documents sent there are retrieved by an authorised person. In my view, through this presumption the legislator not only derives an “advantage” from the mandatory use of electronic storage spaces for economic operators obliged to conduct electronic administration. It may also create a basis for abuse related to the use of electronic storage spaces. The Company Gate cannot be regarded as a method of electronic identification. However, due to the presumption, documents submitted via the Company Gate are treated as the taxpayer’s statements, returns and other documents. The tax authority does not separately verify by electronic means whether the Company Gate was in fact used by an authorised person. In certain cases, this may provide a basis for rebutting the presumption, for example where documents are submitted via the Company Gate after the death of the taxpayer’s legal representative (primary

user), if the taxpayer has not notified the tax authority of a permanent authorised representative.

The right to freely choose representation has been simplified and made electronically accessible for the taxpayers. Through the introduction of primary and secondary users, as well as technical users, it has also been transformed in certain respects within electronic tax administration procedures. In the digital tax administrative space, representatives play a key role in the enforcement of procedural safeguards, the exercise of rights and the fulfilment of obligations. If the taxpayer chooses their permanent authorised representative before the tax authority in an inappropriate manner, this may reduce the level of legal protection. However, responsibility in this regard lies with the taxpayer, not with the tax authority. The role of the tax authority is to implement the institution of representation appropriately in the digital space and to provide a right and opportunity of oversight for the taxpayer or the taxpayer's legal representative. With appropriately designed tracking and notification services addressing taxpayers, the impairment of taxpayers' rights can be avoided, including, *for example, damage caused by the incorrect conduct of a representative or authorised person*. At the current level of digital development, the taxpayer-representative relationship within electronic tax administration procedures is clarified. Certain services already make it possible to track the representative's actions. At the same time, this does not mean that this level of taxpayer "protection" could not be further increased in the future.

As regards the electronic fulfilment of tax obligations, it can be emphasised that the strengthening of the service-oriented role of the tax authority is a key objective. A significant part of "front-end" electronic tax administration developments is driven by this objective. The tax authority does not primarily pursue developments in order to perform its tasks through assessment and through more effective application of sanctioning instruments. Naturally, such an aspect exists, given the tax authority's public power status, competences and tasks. The objective of developing electronic tax administration

procedures and services is to promote voluntary compliance, to inform and support taxpayers regarding their rights and obligations, and to reduce administrative (paper-based) burdens. In the case of ONYA, the tax authority achieves this through services including the Form Map, intelligent search, pre-filling of data and immediate error checks. In the case of the NTCA Client Portal, support is reflected, for example, in the immediate display of the taxpayer's account balance, the provision of electronic payment, and the Tax Calendar and Missing Returns services. In the electronic tax administrative space, the fulfilment of tax obligations has acquired a new meaning. The objective is no longer the completion of "multi-page standardised forms and annexes" in a form-based manner. Instead, the focus is on professionalism, simplicity and data-driven operation, presented to taxpayers in an understandable way.

On the basis of the above presentation of legal institutions, it can be stated that legal institutions known and applied during tax administration procedures have gained increased significance. In part, they have acquired a new meaning, or they have been simplified through electronic administration. At the same time, this development has not created constraints on taxpayers' procedural safeguards, on the possibility of exercising taxpayer rights, or on the possibility of fulfilling tax obligations. Naturally, I do not claim that the exercise of rights or the use of electronic services is unconditional, as technical prerequisites such as electronic identification and electronic storage spaces apply. However, once these technical prerequisites are met, the level of taxpayers' legal protection has not decreased, but has remained the same in substance or has increased. For these reasons, I consider my hypothesis to be well-founded.

In my view, the continued expansion of electronic tax administration procedures and the further phasing out of form-based operation (ÁNYK) will play a significant role in shaping future practice.

The use of new technologies, including automated decision-making, push messaging services and future support through artificial intelligence, is also becoming increasingly prominent.

As a result of these developments, the level of taxpayers' legal protection is expected to increase continuously within the digital space of electronic tax administration procedures.

Rationale for My Third Hypothesis

As a result of the legal regulation of electronic administration (Eüsztv., Dáp. Act, Air.), taxpayers' procedural safeguards and the exercise of their rights are differentiated in electronic tax administration procedures, especially for those subject to mandatory electronic administration.

The statutory concept of the taxpayer laid down in the Air. provisions. This did not change as a result of the legal regulation of electronic administration. At the same time, the circle of taxpayers has become differentiated. The Eüsztv. introduced, and the Dáp. Act retained, the strict enumeration of users obliged to conduct (mandatory) electronic administration, previously referred to as clients, who may conduct administration exclusively in the digital space.

With the entry into force of the Air. on 1 January 2018, presumably in response to the increasing strengthening of electronic administration as a tool, the legislator introduced, and later refined based on case law, the circle of those obliged to communicate electronically. It is important to emphasise that the obligation to communicate electronically regulated under Air. 36. § does not merely impose a mode of communication. It precisely defines the circle of taxpayers who may exercise their rights and fulfil their tax obligations exclusively through electronic tax administration procedures and services. This legislative value choice clearly excludes this circle of taxpayers from in-person and postal communication and administration. This statutory obligation, in turn, determines the communication channel between the affected taxpayers and the tax authority, which the dissertation defines as the digital space. It is also important to note that, within tax legal relationships,

the legislator has identified specific tax situations and obligations linked to certain taxes or tax returns where electronic communication is mandatory, in addition to the obligation set out in the Dáp. Act. In tax administration, this circle covers a broader group of taxpayers than the circle of users obliged to conduct electronic administration and legal representatives under the Dáp. Act.

The legal regulation of electronic administration, presumably following deliberate legislative balancing, introduced the regulation of clients, referred to as users under the Dáp. Act, who are obliged to conduct electronic administration. The existence of this circle is not purposeless. It not only creates a different mode of exercising rights and fulfilling tax obligations on the taxpayer side, together with an obligation of electronic communication. It also obliges the tax authority to develop targeted electronic procedures, thereby creating a form of compulsory development pressure for digital administration services.

Where no electronic tax administration procedure, service or electronic form is available, taxpayers may be unable to comply with statutory requirements through no fault of their own. In such cases, responsibility lies with the tax authority. In my view, through the regulation of electronic administration, the circle of taxpayers has clearly become differentiated, because two main groups have been formed. These are taxpayers who choose electronic administration and taxpayers who are obliged to conduct electronic administration.

I consider my hypothesis to be well-founded. The ability of taxpayers who are obliged to communicate electronically to exercise their rights, fulfil their tax obligations, and rely on related procedural safeguards depends to a great extent on the digital tax administration space created by the tax authority. The taxpayers' legal protection also depends on the quality of the electronic tax administration services available within that digital space.

Closing thoughts in relation to the conclusions

In summary, in my assessment the right to good administration, together with the toolkit of taxpayer legal protection instruments and the procedural law framework outlined in the dissertation, ensures the realisation of taxpayers' rights and the fulfilment of tax obligations in the digital tax administrative space. The NTCA, however, must use taxpayer data in a gradual and considered manner. The application of the law cannot be *contra legem*, and data processing cannot be self-centred.

In my assessment, the benchmark for developing electronic tax administration services, which must also incorporate legal protection aspects, can be summarised through the following four concise assessment criteria:

- the service should be lawful and simple,
- the service should contribute to the exercise of taxpayers' rights,
- the fulfilment of tax obligations should not entail significant additional costs for the taxpayer, and
- the service should be sustainable and efficient for the tax authority as well.

Taking the objectives of the eNAV vision as a starting point, and using the OECD "Maturity Model" as a control framework, the tax authority should further develop its existing electronic portals and electronic services.

A possible benchmark for the electronic tax administration services provided to taxpayers is their level of satisfaction with those services. At the same time, increasing taxpayer satisfaction must not result in a decrease in the level of taxpayer legal protection, nor make the fulfilment of tax obligations impossible, nor hinder the exercise of rights due to technical shortcomings of the service.

The digital tax administrative space is more than a simple IT environment. It provides the framework and the practical possibility for taxpayers to use legal protection instruments,

exercise their rights and fulfil their obligations when using electronic tax administration procedures and services.

Improving the quality and level of the tax authority's digital services creates the opportunity for a higher-quality exercise of taxpayers' rights and the fulfilment of tax obligations.

Responsibility for this service quality lies with the tax authority as the provider of digital services. This position may entail a particular responsibility for the tax authority and its employees during the process of digital transformation, since, from a procedural law perspective, it has a direct and immediate impact on the level of taxpayer legal protection within the digital tax administrative space.

6. List of publications serving as the basis of the PhD research



UNIVERSITY of
DEBRECEN

UNIVERSITY AND NATIONAL LIBRARY

UNIVERSITY OF DEBRECEN

H-4002 Egyetem tér 1, Debrecen

Phone: +3652/410-443, email: publikaciok@lib.unideb.hu

Registry number: DEENK/48/2026.PL
Subject: PhD Publication List

Candidate: István Szalóki
Doctoral School: Géza Marton Doctoral School of Legal Studies
MTMT ID: 10040819

List of publications related to the dissertation

Articles, studies (12)

1. Szalóki, I.: The taxpayers rights' validation of NTCA electronic tax administration's processes for example in the Online Form-Completion Application in Hungary.
Infokommunikáció és Jog. "Accepted by Publisher", 2026. ISSN: 1786-0776.
Level of HAS Committee on Legal and Political Sciences: B
2. Szalóki, I.: A magyar adóigazgatási eljárások és szolgáltatások digitalizációjának jogi és társadalmi kerete, kihívásai.
Közigazgatás Tudomány. 3 (2), 97-117, 2023. EISSN: 2786-1910.
DOI: <http://dx.doi.org/10.54200/kt.v3i2.49>
3. Szalóki, I., Szóke, K.: Egyszerűsített foglalkoztatás.
Adóvilág. 26 (9), 17-24, 2022. ISSN: 1417-2003.
4. Sal, B., Szalóki, I.: A beszámoló létébe helyezésének elmulasztása.
SZAKma. 4, 20-21, 2021. ISSN: 1419-6956.
5. Szalóki, I.: Az adózók szerepe a digitális adóigazgatásban: az adózók szegmentálása, a személyes adatok védelme és a digitális szolgáltatások viszonya.
Jegyző és közigazgatás. 23 (2), 24-28, 2021. ISSN: 1589-3383.
Level of HAS Committee on Legal and Political Sciences: B
6. Szalóki, I.: Az adózók szerepe az adóigazgatásban, az adózók csoportosítása és a személyes adatok védelme.
In: *Évtizedek a magyar közigazgatás szolgáltatában : ünnepi tanulmányok Balázs István professzor 65. születésnapjára*. Szerk.: Árva Zsuzsanna, Barta Attila, Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Debrecen, 475-484, 2021. ISBN: 9789634903123 (elektronikus)
7. Szalóki, I.: Az Alaptörvénytől az elektronikus adóigazgatási eljárásokig, avagy az adózói jogok érvényesíthetősége az (elektronikus) adóigazgatási eljárások során.
Jegyző és Közigazgatás. 23 (6), 31-36, 2021. ISSN: 1589-3383.
Level of HAS Committee on Legal and Political Sciences: B



Address: 1 Egyetem tér, Debrecen 4032, Hungary Postal address: Pf. 39, Debrecen 4010, Hungary
Tel.: +36 52 410 443 Fax: +36 52 512 900/63847 E-mail: publikaciok@lib.unideb.hu, Web: www.lib.unideb.hu



8. Szalóki, I.: Az elektronikus foglalkoztatotti bejelentések korszerűsítése.
Adóvilág. 10, 31-39, 2021. ISSN: 1417-2003.
9. Szalóki, I.: A különös az új általános?: az adóalany-nyilvántartási rendszer "különös" szabályozása az Art. és Ákr. "tükrében".
In: Jog és Állam - XVII. Jogász Doktoranduszok Országos Szakmai Találkozója. Szerk.: Miskolczi-Bodnár Péter, Károlí Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Budapest, 259-271, 2020, (Jog és Állam, ISSN 1787-0607 ; 30) ISBN: 9786155961304
10. Szalóki, I., Fenyvesy, Á., Veréb, B.: A NAV elektronikus szolgáltatásainak bővülése az önkormányzati adóhatóság előtt teljesítendő egyes adókötelezettségeket érintően, különös tekintettel a helyi adókra.
Adóvilág. 24 (4), 41-45, 2020. ISSN: 1417-2003.
11. Szalóki, I.: Új hullámok a közigazgatásban?: elektronikus ügyintézés a strict adóigazgatásban.
Jegyző és Közigazgatás. 22 (2), 32-35, 2020. ISSN: 1589-3383.
Level of HAS Committee on Legal and Political Sciences: B
12. Szalóki, I.: Új normák a közigazgatásban?: elektronikus kapcsolattartástól az elektronikus közigazgatásig.
Régió kutatás Szemle. 5 (1), 41-58, 2020. EISSN: 2559-9941.
DOI: <http://dx.doi.org/10.30716/RSZ/2020/1/4>

List of other publications

Articles, studies (2)

13. Albert, E., Papp, N., Papp, O., Szalóki, I., Balogh, J., Fazekas, F.: Gyülekezési jog - az Alaptörvény előtt és után.
In: Változások a magyar alkotmányjogban : tanulmányok az Alaptörvényről. Szerk.: Balogh Elemér [et al.], Nemz. Köszolgálati és Tankv. K., Budapest, 173-180, 2012. ISBN: 9789630855921





**UNIVERSITY of
DEBRECEN**

UNIVERSITY AND NATIONAL LIBRARY

UNIVERSITY OF DEBRECEN

H-4002 Egyetem tér 1, Debrecen

Phone: +3652/410-443, email: publikacio@lib.unideb.hu

14. Szalóki, I.: Közigazgatási bíróságok, avagy a múlt megjelenése egy újkor hajnalán?

In: Közigazgatási eljárásjog - A tananyagon túl : Közigazgatási Jogi Tudományos Diákkörök Országos Konferenciája. Szerk.: Barabás Gergely, ELTE ÁJK, Budapest, 11-19, 2011.

By the directives of HAS Committee on Legal and Political Sciences:

Publications in periodicals level „B”: 4, related to the dissertation: 4.

The Candidate's publication data submitted to the Tudóstér have been validated by DEENK on the basis of the Journal Citation Report (Impact Factor) database.

09 February, 2026



Address: 1 Egyetem tér, Debrecen 4032, Hungary Postal address: Pf. 39. Debrecen 4010, Hungary
Tel.: +36 52 410 443 Fax: +36 52 512 900/63847 E-mail: publikacio@lib.unideb.hu, Web: www.lib.unideb.hu