

ADÓIGAZGATÁSI JOG ÉS KÖZPÉNZÜGYEK

Szerkesztette:

Horváth M. Tamás - Bordás Péter - Vezendi-Varga Judit



ADÓIGAZGATÁSI JOG ÉS KÖZPÉNZÜGYEK

Szerkesztette:

Horváth M. Tamás – Bordás Péter – Vezendi-Varga Judit



**Debreceni Egyetemi Kiadó
Debrecen University Press**



Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar
Pénzügyi Jog és Közmenedzsment Tanszék

Szerzők:

Bordás Péter (1., 2., és 3. fejezetek)
Vezendi-Varga Judit (4., 5., 6., és 7. fejezetek)

Kézirat lezárva:
2023. február 15.

ISBN 978-963-318-945-0

Kiadta:

Debreceni Egyetemi Kiadó
Debrecen University Press

A mű szerzői jogilag védett. ©

Minden jog, így különösen a sokszorosítás, terjesztés és fordítás joga fenntartva.
A mű a kiadó írásbeli hozzájárulása nélkül részeiben sem reprodukálható, elektronikus
rendszerek felhasználásával nem dolgozható fel, azokban nem tárolható, azokkal nem
sokszorosítható és nem terjeszthető.

Debrecen, 2023

TARTALOMJEGYZÉK

1. Fejezet Az adóeljárás szabályozási rendszere és alapelvei	7
1.1. Az adóigazgatás szabályozása	9
1.2. A vámigazgatási szabályozás	12
1.3. Az adóeljárás általános alapelvei.....	12
1.4. Visszatérés az esethez.....	15
1.5. Önellenzőző kérdések	16
1.6. Érdekessegek	16
2. Fejezet Adózók és adóhatóságok az adóigazgatásban.....	17
2.1. Az adózók és az adózásban részt vevő egyéb szereplők	18
2.2. Speciális adózói kategóriák	19
2.3. Adózói jogok	22
2.4. Az adózó kötelezettségei	26
2.5. Az adóhatósági szervezetrendszer: eljárási kötelezettség, hatáskör és illetékesség	31
2.6. Visszatérés az esethez.....	38
2.7. Önellenzőző kérdések	39
2.8. Érdekessegek	39
3. Fejezet Adóhatósági eljárás: az adómegállapítási módoktól a jogorvoslatokig.....	40
3.1. Az adómegállapítási módok	41
3.2. Jogorvoslatok az adóhatósági eljárásban.....	51
3.3. Visszatérés az esethez.....	55
3.4. Önellenzőző kérdések	56
3.5. Érdekessegek	56
4. Fejezet Az adóigazgatási eljárás ellenőrzési fázisa	57
4.1. Az adóigazgatási eljárásban zajló ellenőrzés célja és típusai	58
4.2. Ellenőrzés megindulása, határidők az adóigazgatási ellenőrzés során	60
4.3. Az ellenőrzés lefolytatása.....	63

4.4. Az adóhatóság jogai és kötelezettségei az ellenőrzés során	65
4.5. Az adózó jogai és kötelezettségei az ellenőrzés során.....	66
4.6. Az ellenőrzés befejezése.....	67
4.7. Visszatérés az esethez.....	67
4.8. Önellenőrző kérdések	68
4.9. Érdekségek	68
5. Fejezet Az adóigazgatási eljárás jogkövetkezményeinek rendszere	70
5.1. Az adójogi szankciók rendszere	71
5.2. Közvetlen fizetési kötelezettséget keletkeztető reparatív szankciók – a pótlékok	72
5.3. Közvetlen fizetési kötelezettséget keletkeztető represszív szankciók – a bírságok	74
5.4. Közvetlen fizetési kötelezettséggel nem járó szankciók – az intézkedések	78
5.5. Visszatérés az esethez.....	82
5.6. Önellenőrző kérdések	83
5.7. Érdekségek	83
6. Fejezet Végrehajtás az adóigazgatási eljárásban.....	84
6.1. Alkalmazandó jogszabályok, alapelvek	85
6.2. A végrehajtási eljárás megindulása	85
6.3. A végrehajtás fogantatására vonatkozó általános szabályok	86
6.4. Egyes végrehajtási módok.....	88
6.5. Az adóhatóság által fogantatosított végrehajtási eljárás egyéb lényeges kérdései.....	93
6.6. Visszatérés az esethez.....	97
6.7. Önellenőrző kérdések	98
6.8. Érdekségek	98
7. Fejezet Az illetékjog rendszere hazánkban	100
7.1. Illetékek az államháztartási bevételek rendszerében	101
7.2. A hazai illetékrendszer	102
7.3. A vagyonszerzési illetékek	103
7.4. Eljárási illetékek	108

7.5. Vagyoni értékű jogok értékének meghatározása	112
7.6. Visszatérés az esethez.....	113
7.7. Önellenőrző kérdések	114
7.8. Érdekességek	114

Előszó a kötethez

A Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Karának képzési programjában hosszú időre nyúlik vissza a pénzügyi jog oktatása. Az elmúlt két évtizedben a pénzügyi jogi és közpénzügyi tartalmú tárgyainkat igyekeztünk úgy felépíteni, hogy az a hagyományos szemléletmódtól eltérően, alapvetően a közgazdaságtani megalapozásba ágyazva, a közösségi pénzügyek széles nézőpontjába csatornázzuk. Ugyanis a fejlett világban az állami feladatellátás tartalma és színvonala az igazgatási szabályok átrendezését igényli a legújabb társadalmi, gazdasági és szabályozási kihívásokhoz való igazodás érdekében. Az állami szerepvállalás alakzataival összefüggésben az üzleti, illetve a társadalom közösségei által megoldott, főlvállalt csoportérdekű tevékenységek folytatásának terjedelme, módja, kapcsolódási formái új hangsúlyok mentén rendeződnek.

Az adóigazgatási jog rendszerében egyrészt a közösségi pénzügyi döntések alapjául szolgáló makrogazdasági, közpolitikai és jogi összefüggések bemutatására, másrészt a jogi szabályozás rendeltetésének és fő tartalmának rendszerező áttekintésére, a hatályos rendszerben való eligazodás megalapozására került sor.

Könyvünk 7 fejezetből áll. Az első hat fejezet az adóeljárási szabályozási rendszerét tárgyalja, a 2018-ban hatályba lépett új rendelkezések által hozott változásokat bemutatva, míg az utolsó fejezet az illetékjogi hatályos rendszerét vázolja fel.

A kötet egyes fejezetei egységes szerkesztési elv szerint épülnek fel. Ennek lényege, hogy mindegyik témakifejtés induktív módon, egy-egy konkrét példából/esetjogi kérdésből kiindulva mutatja be az általános szabályozási kereteket, ezzel mintegy „a valós jogéletbe” ágyazva a teoretikus alapok ismertetését. Végül pedig visszakanyarodunk a kiinduló esethez, feltárva az adott probléma jogorvoslati fórum vagy szerzői értékelés által szolgáltatott megoldását (vagy annak lehetséges irányait).

Mindegyik fejezet külön „történetet” alkot tehát, a hétköznapi gyakorlat tapasztalatai és az ezeket megidéző példák alapján. E történetekben viszont már összetettebb, az adóigazgatási jogi szabályozásának kérdésein túlnyúló folyamatok is feltáru-
nak.

Az általános szabályok és az egyedi eset közötti kapcsolatok megtalálását és a mélyebb összefüggések átlátását a kötetben egyéb szerkesztési megoldások: így önellenőrző kérdések, illetve a kapcsolódó érdekességek megismeréséhez vezető útmutatás (link, hasonló eset, egyéb információforrás) segítik.

A kötet fejezeteiben a Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar Pénzügyi Jogi és Közmenedzsment Tanszékén végzett oktatói munka többéves tapasztalatai is hasznosultak.

Debrecen, 2023. február

Horváth M. Tamás DSc.

1. FEJEZET

AZ ADÓELJÁRÁS SZABÁLYOZÁSI RENDSZERE ÉS ALAPELVEI

*Bordás Péter**

Eset: Rendészeti célú helyi adó? – avagy az adózási alapelvek (nem) érvényesülése

Alsónémedi Nagyközség Önkormányzata Képviselő-testülete települési adót vezetett be a 13/2017. (II.23.) önkormányzati rendeletével (a továbbiakban: Ör.), mely lényegében a településen történő életvitelszerű tartózkodást adóztatja. Az Ör. 2. § (2) bekezdése határozza meg részben az adóalanyok körét, mely negatív felsorolás szerint: „Nem terjed ki a rendelet személyi hatálya, mint adóalany arra a természetes személyre, aki a közigazgatási területen lévő épületben annak: a) tulajdonosaként, b) haszonélvezőjeként, c) özvegyi jog jogosultjaként d) vagyonkezelőjeként e) önkormányzati lakás bérletjeként vagy f) az a)-e) pontban foglaltak hozzátartozójaként él életvitelszerűen, valamint g) arra a természetes személyre sem, aki a közigazgatási területen lévő szállásépület lakója”.

A Pest Megyei Kormányhivatal az Ör. tárgyában 2017. június 12. napján törvényességi felhívást bocsátott ki. Álláspontja szerint az Ör. rendelkezései lényegében azt jelentik, hogy a települési adó megfizetésére viszonylag egy szűk adózói csoportot köteleznek, egy olyan csoportot, amely a településen tulajdonnal, vagyonértékű joggal, önkormányzati lakás bérleti jogával nem rendelkezik, illetve ezen jogokkal rendelkezőknek nem hozzátartozói, nem szállásépület lakói, nem kiskorúak, nem minősülnek tanulónak, regisztrált álláskeresőnek, foglalkoztatásuk nem megoldott és rendszeres pénzellátásban sem részesülnek. Az Ör. 8. § (1) bekezdése pedig további mentességeket is megállapít, mely még inkább szűkíti az adóalanyok körét.

A Képviselő-testület a törvényességi felhívást 2017. június 28-ki ülésén megtárgyalta, és határozatában megállapította, hogy a felhívásban foglaltakkal nem értett egyet, ezért az Ör.-t hatályában fenntartotta.

A Pest Megyei Kormányhivatal megállapította, hogy az önkormányzat a törvényességi felhívásban foglaltaknak nem tett eleget, a jogszabálysértés továbbra is fennáll, így 2017. augusztus 15. napján kezdeményezte a Kúria Önkormányzati Tanácsánál az Ör. megsemmisítését. Az indítvány szerint törvénysértő, hogy az Ör. 5. §-a nem tesz különbséget az adóalanyok között a törvényi tartalomnak megfelelően. Túllépi a törvényi kereteket az a települési adóra vonatkozó rendelkezés, amely szerint az adó alanya általánosságban a természetes személy.

Forrás: a Kúria Önkormányzati Tanácsának Köf.5.028/2017/4. számú határozata

* Dr. Bordás Péter PhD, egyetemi adjunktus

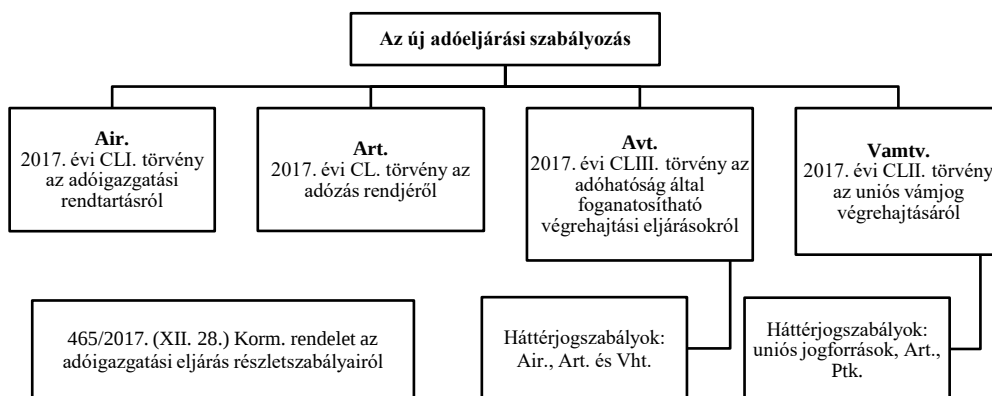
Kapcsolódó kérdések:

- Mely társadalompolitikai adózási elvek hozhatók összefüggésbe (mennyiben felel meg, nem felel meg) az esetben szereplő települési adó szabályozásával?
- A „pénzügyi szükségletek fedezésének elve” hogyan értelmezhető a tényállásban szereplő adó kapcsán? Az önkormányzati forráshiány kezelésére irányul az adókiménet vagy valami másra?
- Milyen formában merül fel az esetben a diszkrimináció tilalma, valamint az „egyenlő és általános” adózás alkotmányos alapelve? Hogyan döntött az Önkormányzati Tanács?

Az adó- és vámeljárási szabályozás rendszere

Adójogi szabályozások alatt azokat az anyagi és eljárásjogi szabályokat értjük, melyek az adózói jogok gyakorlásának és a kötelezettségek teljesítésének kereteit adják. 2018. január 1-től átalakult az adóeljárási szabályozások rendszere, s az elvesztette korábbi kódex jellegét, hiszen immáron négy új, 2017. év végén elfogadott törvény, és egy kormányrendelet tartalmazza a hatályos szabályokat. A változás mögött az áll, hogy 2018. január 1-én hatályba lépett az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (Ákr.), mely a közigazgatási eljárásokra vonatkozó rendelkezéseket alapjaiban szabályozta újra. E norma 8. §-a határozza meg azokat az eljárásokat, amelyekre az Ákr. hatálya nem terjed ki. Ilyen, az Ákr. hatálya alól kivett eljárás, az adó- és vámigazgatási eljárás, ezért szükségessé vált az e területre vonatkozó általános eljárás szabályok megalkotása.

1.1. ábra



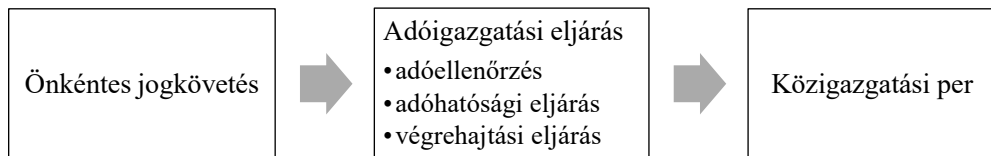
Forrás: a szerző saját szerkesztése

1.1. Az adóigazgatás szabályozása

Az adóigazgatási ügyekben széttagolttá vált a szabályozás, hiszen egymás mellett az Air., az Art. és az Avt. rendelkezéseit kell alkalmazni. A változás egyik oka, mint már említettem, hogy az új általános közigazgatási rendtartás (Ákr., a korábbi Ket.) mögöttes jellege megszűnt, s 2018-tól az adóigazgatásra vonatkozó speciális közigazgatási eljárási szabályokat az Air. tartalmazza. A korábbi Art. végrehajtásra vonatkozó szabályai pedig önálló jogszabályban kaptak helyet (Avt.). Az Air. és az Art. között nehézkes az elhatárolás. A tartalmi elkülönítés talán úgy végezhető el a legkézzelfoghatóbb módon, hogy az Art. alapvetően az adminisztratív adózói jogokra és kötelezettségekre összpontosít, azaz a hatósági feladatokra, míg az Air. az adóellenőrzésre és a jogkövetési vizsgálatra fókuszál. A korábbi Art. átfogóan szabályozta az adóeljárással összefüggő valamennyi kérdést, így kitért az adóellenőrzésre, az adóhatósági eljárásra és a végrehajtásra is. A jelenleg hatályos Air.-ban az adóhatósági igazgatásra vonatkozó eljárásjogi szabályok kaptak helyet, az Art.-ban pedig az eljárásra vonatkozó statikusabb szabályok, az eljárás kvázi anyagi jogi része. A két jogszabály között nincs hierarchikus kapcsolat, azok egymás mellett alkalmazandók.

1.2. ábra

Az adózási folyamat szakaszai



Forrás: a szerző saját szerkesztése

Az adózási folyamat három nagy szakaszra bontható. Főszabály szerint az adózók az önkéntes jogkövetés szakaszában teljesítik az adójogszabályok által előírt kötelezettségeket, s gyakorolhatják jogaikat. A másik két szakasz csak eshetőleges, nem minden adóügyben kerül rá sor, mivel az önkéntes jogkövetés szakaszában megreked. Az adóigazgatási eljárás alatt három szorosan összekapcsolódó, de szintén csak eshetőleges eljárás értünk, az adóellenőrzést, az adóhatósági eljárást és a végrehajtási eljárást (ezekről a későbbi fejezetekben lesz szó). A közigazgatási per lehetősége a tágan értelmezett adózási folyamat része, mivel az adózó az adóhatóságok által hozott határozatokat, megtett vagy elmulasztott cselekményeket bíróság előtt is támadhatja – amennyiben erre jogszabály lehetőséget biztosít.

1.1.1. Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Art.)

Az újraszabályozás célja a jogalkotó szerint annak reprezentálása, hogy az állam az adóhatóságokon keresztül ügyfélközpontú szolgáltatást nyújt, segíti az adózókat adókötelezettségeik teljesítésében, ugyanakkor ezt oly módon teszi, hogy a költségvetés bevételi érdekei nem sérülnek, és minden kötelezett a jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően kiveszi részét a közteherviselésből.¹ A törvény adónemektől független, közös szabályok mentén határozza meg az adózás rendjét, mely kvázi anyagi jogi szabályok összessége (lásd például az adómegállapítási módokat vagy a jogkövetkezményeket). Megjegyzendő, hogy nem vonatkoznak a törvény előírásai a társadalombiztosítási ellátásokra, valamint az uniós vámjog végrehajtásáról szóló törvény hatálya alá tartozó kötelező befizetésekre.²

Az új Art. a korábbi szabályoknak megfelelően bontja ki, hogy milyen módon válik valaki adózóvá, illetve ennek okán milyen kötelezettségek terhelik, a hatóságnak milyen feladatai vannak az adózó adataival kapcsolatban, illetve az adminisztrációval összefüggésben, s rögzíti a kapcsolódó hatósági intézkedéseket is. Az Art. részletezi az önellenőrzés szabályait, az adómegállapítási módokat, valamint az adóhatósági eljárás típusait. Továbbá a jogkövetkezmények rendszere is az Art.-ban kapott helyet. A törvény szerkezete 34 fejezetet tartalmaz összesen, mely 8 nagy rész köré épül, így:

- alapvető rendelkezések;
- adókötelezettségek részletszabályai;
- adatnyilvántartás, adótitok, adóhatósági adatszolgáltatás;
- egyes adómegállapítási módok;
- jogkövetkezmények;
- adótanácsadói, adószakértői és okleveles adószakértői tevékenység bejelentése, nyilvántartásba vétel és szakmai továbbképzés;
- az állami adó- és vámhatóság által nyújtott szolgáltatások;
- záró rendelkezések.

A korábbi Art.-hoz képest így egy tagoltabb szerkezetet kaptunk, mely talán jobban áttekinthető. Ugyanakkor a jelenlegi norma terjedelmileg hosszabb, mint a korábbi Art.

1.1.2. Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Air.)

Az új törvény a korábbi közigazgatási hatósági eljárás egyes speciális szabályait emelte át az adóeljárásba. Alapvetően az adóellenőrzéshez kapcsolódó fogalmakat és eljárásrendet értelmezi, az adózókat és az adóhatóságot megillető jogokat és az őket terhelő kötelezettségeket bontja ki. A törvény két ellenőrzési fajtát különít el, a jogkövetési vizsgálatot és az adóellenőrzést, de ezek felölelik tartalmukban a korábbi

¹ T/17994. számú törvényjavaslat indokolása.

² Art. 3–4. §.

Art. ellenőrzési módszereit. Zárásként pedig a jogorvoslati lehetőségeket ismerteti az Air.³

Az Air. megadja az adóigazgatási eljárás fogalmát, mely szerint: az adóigazgatási eljárásban az adóhatóság megállapítja az adózó jogait, kötelezettségeit, ellenőrzi az adókötelezettségek teljesítését, a joggyakorlás törvényességét, nyilvántartást vezet az adózást érintő tényekről, adatokról, körülményekről, és adatot igazol, illetve az ezeket érintő döntéseket érvényesíti.⁴

Az Air. szerkezetileg 8 fejezetre tagolt, mely 141 szakaszból áll. A törvény az alábbi fejezeteket tartalmazza:

- alapelvek és a törvény hatálya;
- az adózó és az adóhatóságok, az adózó képviselte;
- eljárási kötelezettség, hatáskör és illetékesség vizsgálata;
- az adóigazgatási eljárás általános szabályai;
- ellenőrzés;
- jogorvoslat;
- eljárási költség;
- záró rendelkezések.

1.1.3. Az adóhatóság által foganatosítható végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény (Avt.)

Ha a szabályozás tárgyát tekintjük, akkor a három törvény közül a leginkább önálló a végrehajtásról szóló törvény (Avt.), melynek tartalma korábban önálló fejezetként jelent meg a régi Art.-ban. Az Avt. hatálya alá tartozik mindazon döntések végrehajtása, illetve a végrehajtás során benyújtott fizetési kedvezményre irányuló kérelmek elbírálása, amelyek kapcsán a végrehajtás foganatosítása az Ákr. alapján az állami adó- és vámhatóság hatáskörébe tartozik. Ezen túlmenően az Avt. rendelkezéseit kell alkalmazni azon köztartozások, igazgatási és bírósági szolgáltatási díjak és egyéb tartozások végrehajtása során, amelyeket a törvény adók módjára behajtandónak minősít.

Jogszabály eltérő rendelkezése hiányában az adóhatóság által foganatosított végrehajtási eljárásban az Air. és az Art. szabályait kell alkalmazni, azaz az Avt.-nek mögöttes jogszabálya az Air. és az Art. is.⁵ Továbbá az Avt., az Air. és az Art. eltérő rendelkezése hiányában a végrehajtási eljárásban a bírósági végrehajtásról szóló 1994. évi LIII. törvény (Vht.) szabályai alkalmazandók.⁶ Azaz az adóhatóság által foganatosított végrehajtási szabályok a bírósági végrehajtás szabályaira épülnek. Amennyiben a törvény nem tartalmaz eltérő rendelkezést, a Vht. rendelkezéseit ezen eljárások során is alkalmazni kell. Tehát a Vht. egésze szolgál a törvény

³ T/17995. számú törvényjavaslat indokolása.

⁴ Air. 9. §.

⁵ Avt. 2. §.

⁶ Avt. 3–4. §.

háttérjogszabályául azzal, hogy a bírósági polgári nemperes eljárásra vonatkozó szabályok alkalmazásának itt nincs helye.

1.2. A vámigazgatási szabályozás

A fenti négy törvény közül a Vamtv. a többtől kissé különállónak mondható. Ez rögzíti a vámigazgatási ügyekben alkalmazandó szabályokat, azaz az uniós vámjogszabályokat a törvénybe foglaltak figyelembevételével kell végrehajtani. Ez a megbontás azzal indokolható, hogy fő szabály szerint a vámügyekkel a NAV külön szerve foglalkozik, s azok az adóügyekhez képest számos specialitással rendelkeznek. Továbbá a vámigazgatási eljárásban alkalmazott anyagi és eljárásjogi szabályok rendszere igen összetett, hisz a vonatkozó elsődleges szabályokat uniós rendeletek képezik, melyek közvetlen hatállyal bírnak.

Vámigazgatási ügyekben korábban, ha valamely eljárásjogi kérdésről a vámjogszabályok nem rendelkeztek, akkor a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) előírásait kellett alkalmazni. Azonban a Ket.-et 2018. január 1-től hatályon kívül helyezték, ezért a vámigazgatási eljárás során alkalmazandó, és a továbbiakban is szükséges eljárásjogi rendelkezések átültetésre kerültek a Vamtv.-be.

Érdekeség, ha az Art. és a Vamtv. viszonyát vizsgáljuk, hogy az Art. 6. § (5) bekezdése alapján az Art.-ot kell alkalmazni az uniós vámjog végrehajtásáról szóló törvény, illetve a vámjogszabályok eltérő rendelkezése hiányában az Art. hatálya alá tartozó kötelező befizetések, különösen vám, adó, díj, költség, bírság, pótlék, kamat elszámolására; valamint jogszabály eltérő rendelkezése hiányában az előző pont alá nem tartozó olyan fizetési kötelezettségek elszámolására, amelyek megállapítása, nyilvántartása, beszedése, végrehajtása, visszatérítése, kiutalása vagy ellenőrzése a vámhatóság hatáskörébe tartozik. Ezek alapján az mondható, hogy vámigazgatási ügyekben fő szabály szerint a Vamtv. szabályait kell alkalmazni, de speciális esetben az Art. előírásai is alkalmazandók. További specialitás, hogy ha vámjogszabály az áru tulajdonosához hasonló rendelkezési jogot említ, akkor a rendelkezési jog tekintetében a Ptk. szabályai alkalmazandók.

1.3. Az adóeljárás általános alapelvei

Az alapelvek egy része az adózókat vagy az eljárás egyéb résztvevőit megillető jogokat és kötelezettségeket fejezik ki, illetve az adóhatósági hatáskör gyakorlásával kapcsolatos kötelezettségek általános jogelveit testesítik meg.⁷ Az alapelvek az egyedi eljárási szabályok alkalmazása során segítik az adott normák értelmezését, ugyanakkor normatív rendelkezésként közvetlenül jogalkalmazási döntés alapját képezhetik. Az új szabályozás érdekessége, hogy mind a négy törvény külön nevesít alapelveket, melyek közül most az Air. és az Art. alapelveit emeljük ki, a Vht. alapelveiről a 6. fejezetben szólunk, a Vamtv. és annak alapelvei nem képezik jelen kiadvány témáját.

⁷ T/17995. számú törvényjavaslat indokolása.

1.3.1. Az Air. alapelvei

Az Alapelvek címszó alatt a törvény meghatározza azokat a normatív tartalommal bíró, mind az adóhatóságra, mind az adózókra és az eljárás egyéb résztvevőire is vonatkozó követelményeket, amelyek a törvény alkalmazása során mindvégig, az eljárás minden fázisában és minden szereplő által követendők.

Ezen átfogó szabályozást az indokolja, hogy az adóigazgatási eljárás önálló eljárásjogi joganyaggá vált, hiszen az Ákr. hatálya az adóigazgatási eljárásra nem terjed ki, így ezen elvekről a jogalkotó szerint szükséges volt külön rendelkezni. A nyolc alapelv a következő:

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

Ezek közül a szakszerű és hatékony eljárás elve, az egyedi elbírálás elve, valamint a közérthetőség elve új alapelv, mert azokat a korábbi Art. nem tartalmazta.

A szakszerű és hatékony eljárás elve olyan célokat fogalmaz meg, amelyek az adóhatóságot bizonyos szervezési munkára kötelezik a költségtakarékosság és a hatékonyság érdekében. Ezek alapján az adóhatóságnak úgy kell megszerveznie tevékenységét, hogy a tényállás tisztázására vonatkozó követelmények sérelme nélkül az eljárás a lehető leggyorsabban lezárható legyen, és az az adózónak, az eljárás egyéb résztvevőjének és az adóhatóságnak a legkevesebb költséget okozza.

Az új szabályozás bevezeti az egyedi elbírálás alapelvét is, mely szerint jogszerű döntést az adóhatóság valósághű tényállás feltárása alapján tud hozni. Az adóhatóságnak feladata, hogy az ügy eldöntéséhez szükséges bizonyítékokat, adatokat összegyűjtse, a bizonyítékokat számba vegye, azokat súlyuknak megfelelően értékelje, és az ügy körülményeinek gondos mérlegelésével megalapozott döntést hozzon.

A közérthetőség elvének hangsúlyozása azt a célt szolgálja, hogy az adóigazgatási eljárásokban az adóhatóság egyszerű, közérthető nyelvezet alkalmazására törekedjen az adózókkal való kapcsolattartás során. Ennek az alapelvnek kiemelt szerepe van abban, hogy az adózók olyan tájékoztatást kapjanak, amely ténylegesen elősegíti adókötelezettségeik teljesítését. A közérthetőség alapelve következtében nem elegendő, hogy az adóhatóság a hatályos jogszabályi kötelezettségeket ismerteti az adózóval, hanem azt közérthetően kell megtennie.⁸

⁸ T/17995. számú törvényjavaslat indokolása.

1.3.2. Az Art. alapelvei

Az Art. alapelveiben nem tapasztalhatunk a korábbiakhoz képest jelentős változást, ugyanis a törvény azokat a normatív tartalommal bíró, túlnyomórészt az adóhatóságra, egyes esetekben az adózókra, és az eljárás egyéb résztvevőire is vonatkozó követelményeket határozza meg, amelyeket az eljárás során valamennyi adóügyben alkalmazni kell. Ilyen elvek:

- a rendeltetésszerű (célhoz kötött) joggyakorlás követelménye (joggal való visszaélés tilalma);
- a szerződés tartalom szerinti minősítésének követelménye (valódisági klauzula);
- az ügylet gazdasági eredmény szerinti minősítésének és a kapcsolt vállalkozások közötti szerződések minősítésének követelménye;
- a nemzetközi szerződéssel érintett jövedelem magyarországi adóztatása;
- a becslés alkalmazásának lehetősége nem rendeltetésszerű joggyakorlás esetén.

Tekintsük át röviden, hogy mit is jelentenek az előbbi alapelvek! A rendeltetésszerű joggyakorlás elve az adójogi normák társadalmi rendeltetésétől való adójogi eltérést tiltja. Rendeltetésellenes joggyakorlásnak minősül adójogi szempontból, amikor a szerződés vagy más jogügylet létrehozásának célja nem a piacon elérhető gazdasági előny, hanem kizárólag vagy túlnyomóan a kölcsönös vagy egyoldalú adómegtakarítás, és így közvetve az államháztartás valamely alrendszerének okozott kár előidézése. A törvény az alapelv megértéséhez meghatározza a nem rendeltetésszerű joggyakorlás tipikus adójogi motivációját is.

A szerződés tartalom szerinti minősítésének követelménye, vagy más néven a valódisági klauzula, az ügylet gazdasági eredmény szerinti minősítésének, valamint a kapcsolt vállalkozások közötti szerződések minősítésének követelménye.

Az ügylet gazdasági eredmény szerinti minősítésének alapelve akkor alkalmazandó, amikor a jogügylet valós tartalma eltér a jogügylet külső formájától. Az adóztatás során mindig a valódi gazdasági eseményt szükséges alapul venni. Az adóhatóság ezen elvek alapján az adózók által kötött szerződések érvénytelenségét nem vizsgálja, azonban, ha egy érvénytelen szerződésnek kimutatható gazdasági eredménye van, akkor az ilyen szerződés alapján is beáll az adókötelezettség. A kapcsolt vállalkozásokra vonatkozó előírás szerint, ügyleteiket adózási szempontból a szokásos piaci ár alapulvételével kell minősíteni.

Alapelvi szabály a nemzetközi szerződéssel érintett jövedelem magyarországi adóztatása, mely szerint a jövedelem Magyarországon adóztatható abban az esetben, ha a jogviszonyt, illetve az abból származó jövedelmet nemzetközi szerződés szabályozza, azonban a tényállást vagy a szerződés rendelkezéseit a részes államok eltérően értelmezik, s ez az adóztatás kettős elmaradását eredményezné. Továbbá azt is kimondja az alapelv, hogy lehetőség van állampolgárság szerinti megkülönböztetésre, de csak abban az esetben, ha ezt nemzetközi szerződés rendelkezése írja elő.

A becslés alkalmazásának lehetőségét, mint alapelvet, különösen az előző alapelvhez kapcsolódóan nevesíti a jogszabály, mely szerinti esetekben az adóhatóság

az adót az összes körülményre, különösen a rendeltetésszerű joggyakorlás esetén irányadó adófizetési kötelezettségre, figyelemmel állapítja meg, s ha az adó alapja így nem határozható meg, akkor becsléssel.⁹

1.4. Visszatérés az esethez

A vizsgált önkormányzati rendelet (a továbbiakban Ör.) háromféleképpen definiálja a települési adó tárgya és alanyai szempontjából meghatározó jelentőségű életvitelszerű tartózkodás fogalmát. Ugyanakkor a Kúria szerint ez nem három különböző fogalom, hanem egy rendkívül célzott meghatározás, amennyiben az életvitelszerű tartózkodás külön-külön az életvitelszerű lakóhelyet (azaz lakcímet), lakcímen tartózkodást (azaz tartózkodási helyet) és fizikai értelemben vett tartózkodást (lakcím és tartózkodási hely hiányában is az ottlétet) egyaránt magában foglalja.

Lényegében igazgatásrendészeti aktusokat sző bele a helyi jogalkotó az adójogviszony összefüggéseibe, ami az adózás közteherviselési jellegével nehezen fér össze. A Kúria osztotta az indítványozó kormányhivatal álláspontját, hogy az adóalanyi kör meghatározása rendkívül célzott. Egy vagyonnal és vagyoni joggal nem rendelkező, azt hozzátartozói kapcsolat révén sem élvező, de a településen lakó, lényeges körülményeivel leírható, társadalmi (közösségi) csoportról van szó az Ör. meghatározása által.

Az egyenlő bánásmódról és az esélyegyenlőség előmozdításáról szóló 2003. évi CXXV. törvény (a továbbiakban: Etv.) 9. §-a szerint közvetett hátrányos megkülönböztetésnek minősül az a látszólag az egyenlő bánásmód követelményének megfelelő rendelkezés, amely a következőkben meghatározott tulajdonságokkal rendelkező egyes személyeket vagy csoportokat lényegesen nagyobb arányban hátrányosabb helyzetbe hoz, mint amelyben más, összehasonlítható helyzetben lévő személy vagy csoport volt, van vagy lenne.

A települési adó a közteherviselés egyik formája. Magyarország Alaptörvénye XXX. cikk (1) bekezdése szerint teherbíró képességének, illetve gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez. A helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (továbbiakban: Htv.) 1/A. § (5) bekezdése szerint a települési adóból származó bevételből közös szükségletként fejlesztési célok, valamint a települési önkormányzat képviselő-testületének hatáskörébe tartozó szociális ellátások elégíthetők ki. Ez tehát a legitim cél, ami a szabályozások során a megkülönböztetés alapjaként elfogadható.

A Kúria véleménye szerint közteherviselésre irányuló jogi szabályozásnak közrendészeti és közbiztonsági célra történő felhasználása – az Ör.-ben meghatározott módon – nem lehet legitim cél, ezért nem lehet jogalanyok közötti jogszerű megkülönböztetés indoka. A közteherviselés alkotmányos fogalma elsősorban adójogviszonyokban testesül meg, melyeknek rendeltetése nem az, hogy a közrendvédelemhez kapcsolódó garanciákat és jogvédelmi biztosítékokat érvényre juttassák.

⁹ T/17994. számú törvényjavaslat indokolása.

Mindezek alapján az Önkormányzati Tanácsa arra a következtetésre jutott, hogy a törvény által tiltott, önkényes különbségtételt valósít meg, ha az adójogi szabályozás a jogalanyok között teherviselő képességük ellenében határozza meg kötelezettségeik mértékét, igazolható legitim cél nélkül.

1.5. Önellenőrző kérdések

- Hogyan alakult át az adóeljárás szabályozása?
- Milyen az egyes adóeljáráshoz kapcsolódó jogszabályok viszonya?
- Melyek az Air. által nevesített alapelvek?
- Melyek az Art. által nevesített alapelvek?

1.6. Érdekességek

- Az alábbi cikk az új és a régi Art. alapelveit elemzi és veti össze táblázatos formában: <https://ado.hu/rovatok/ado/az-uj-art-es-air-alapelveinek-bemutatasa-2-resz>

Felhasznált irodalom

2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről

2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról

2017. évi CLII. törvény az uniós vámjog végrehajtásáról

2017. évi CLIII. törvény az adóhatóság által foganatosítható végrehajtási eljárásokról

1990. évi C. törvény a helyi adókról

2003. évi CXXV. törvény az egyenlő bánásmódról és az esélyegyenlőség előmozdításáról

465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet az adóigazgatási eljárás részletszabályairól

T/17994. és T/17995. számú törvényjavaslat indokolása

2. FEJEZET

ADÓZÓK ÉS ADÓHATÓSÁGOK AZ ADÓIGAZGATÁSBAN

*Bordás Péter**

Eset: Az adózói jogok és kötelezettségek teljesítése

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó és Vámigazgatósága (elsőfokú hatóság) adóellenőrzés során áfa adónemben adókülönbözetet állapított meg az adóalany terhére, amely következtében adóbírságot és késedelmi pótlékot szabott ki. Az adóhatóság az adóalannal szemben a NAV Közép-magyarországi Regionális Bűnügyi Igazgatósága (nyomozóhatóság) által végzett párhuzamosan folyó büntetőeljárásban beszerzett bizonyítékokra alapozta határozatát. Az elsőfokú hatóság többször betekintett a nyomozóhatóság által az adóalanytól lefoglalt (főként könyvelési) iratokba, azonban az iratbetekintésről jegyzőkönyv, illetve feljegyzés nem készült.

A nyomozóhatóság az adóalany könyvelési anyagok betekintése és másolása iránti kérelmét többször elutasította a büntetőeljárásról szóló 1998. évi XIX. törvény alapján, hivatkozva arra, hogy a lefoglalt iratok a nyomozás tárgyi bizonyítékai, és a kérelmező nem tölt be olyan eljárásjogi státuszt, amely alapján részére iratbetekintés és másolat kiadása engedélyezhető.

Az adóalany fellebbezéssel fordult a másodfokú hatósághoz, hivatkozva arra, hogy az elsőfokú hatóság olyan iratokat követelt rajta, amelyeket a nyomozóhatóság lefoglalt, és azokra az iratbetekintési jogot nem biztosította, ezáltal az iratanyag teljességének ellenőrzése, illetve mindkét fél részére a megismerhetősége nem volt biztosított. A másodfokú hatóság helybenhagyta elsőfokú hatóság döntését.

Az adóalany, mint felperes fellebbezése folytán az elsőfokú bíróság megismételt eljárásra kötelezte az elsőfokú hatóságot, mivel megállapította, hogy a tisztességes eljárás követelménye az ügy érdemére kihatóan sérült. Álláspontja szerint nem állapítható meg, hogy kik, pontosan hol, és milyen iratokat néztek meg és fényképeztek le, az iratbetekintések időpontját is csak az ellenőrzési jegyzőkönyv tartalmazza. A felperes számára az elsőfokú hatóság nem engedélyezte az iratok fotóiba való betekintést, az adóalany ezért a megállapításokat érdemben vitatni nem is tudta.

A másodfokú adóhatóság (alperes) felülvizsgálati eljárást kezdeményezett a Kúriánál és vitatta az elsőfokú bíróság jogértelmezését, továbbá sérelmezte az ügy érdemében beszerzett bizonyítékai figyelmen kívül hagyását.

Forrás: a Kúria Kfv.V.35.287/2018/4. számú határozata

* Dr. Bordás Péter PhD, egyetemi adjunktus

Kapcsolódó kérdések:

- Mely adóhatóságok és bíróságok jártak el az ügyben? Mely hatásköri és illetékességi szabályok szerint?
- Mely adóeljárási alapelvek, adózói jogok – illetve azok sérelme – merülnek fel az ügyben? Korlátozható-e, s ha igen, hogyan az ügyben érintett adózói jog?
- Hogyan döntött az ügyben a Kúria? A felperes betekinthe-e a nyomozhatóság által lefoglalt iratokba, és ha igen, milyen módon kell ezt biztosítani?

2.1. Az adózók és az adózásban részt vevő egyéb szereplők

2.1.1. Az adóalany

Azokat a személyeket, akik az anyagi jogi adókötelezettség alapjául szolgáló tényállást megvalósítják, illetve akiket anyagi jogi norma fizetésre kötelez, adóalanynak nevezzük. Az anyagi jogi jogviszony tehát elválik az eljárásjogi jogviszonytól. Az adóalany, mint anyagi jogi kategória, és az adózó, mint eljárásjogi fogalom különíthetők el egymástól (SIMON 2007, 443). Például az építményadó esetében adóalany a naptári év első napján az ingatlan-nyilvántartásban szereplő tulajdonos, vagy például az idegenforgalmi adó esetében az adó alanya az lesz, aki nem helyi lakosként az önkormányzat illetékességi területén vendégéjszakát tölt el.

2.1.2. Az adózó

Az adózók köre tágabb, mint az adóalanyoké. Adózó az a személy, akinek adókötelezettségét adót, költségvetési támogatást megállapító törvény, az adózás rendjéről szóló törvény (a továbbiakban: Air.), vagy helyi önkormányzati rendelet írja elő.¹⁰ Így az adóalanyokon kívül idetartozik például a kifizető, a munkáltató, az adó beszedésére kötelezett személy, illetve adózónak kell tekinteni a bizalmi vagyonkezelési szerződés alapján kezelt vagyont is. Törvény eltérő rendelkezése hiányában az adózó jogutódját megilletik mindazon jogok, amelyek a jogelődöt megillették, továbbá terhelik a jogelőd által nem teljesített kötelezettségek a jogutódlással szerzett vagyonnal arányosan.

2.1.3. Az adó megfizetésére kötelezett személy

Ha az adózó az esedékes adót nem fizette meg, és azt tőle nem lehet behajtani, akkor az adó megfizetésére határozattal kötelezhetők a következő személyek:

- az adózó örököse az örökrésze erejéig;
- a megajándékozott, az adózó által az adókötelezettsége keletkezését követően okirattal juttatott ajándék erejéig, kivéve, ha az ingyenes előnytől neki fel nem róható módon esett;

¹⁰ Air. 11. §.

- a kezességet vállaló és az adótartozást átvállaló a jóváhagyott szerződésben foglalt adó tekintetében, valamint az, akinek a meg nem fizetett adóért való kezességét törvény írja elő;
- az adóbevétel csökkenését eredményező, valamint vagyoni hátrányt okozó bűncselekmény elkövetője az azzal összefüggő adó tekintetében;
- a gazdálkodó szervezet és a polgári jogi társaság adótartozásáért a rájuk vonatkozó anyagi jogi szabályok szerint a helytállni köteles tag (részvényes), vezető tisztségviselő;
- a közös tulajdont terhelő adó tekintetében a vagyontárgy tulajdonosai tulajdoni hányaduk arányában;
- a szülői felügyelet alatt álló kiskorú gyermek adótartozásáért a szülői felügyeletet gyakorló szülő, illetve szülők egyetemlegesen a kezelt vagyon erejéig;
- a több munkáltató által létesített munkaviszony esetén az Air. szerint munkáltatónak nem minősülő (így nem adózó), a munka törvénykönyve szerint viszont munkáltatónak minősülő a munkaviszonnyal összefüggő adó tekintetében.¹¹

Előbbiek nem minősülnek adózónak, ők kizárólag az adó megfizetésére kötelezettek, de gyakorolhatják a törvény szerint az adózót megillető jogokat.¹²

2.1.4. Egyéb adójogi jogalanyok

Vannak az adózási folyamatban olyan személyek, akik nem adózók, illetve nem adó megfizetésére kötelezettek, de az egyes adótörvények, különösen az Air. és az adózás rendjéről szóló törvény (a továbbiakban: Art.) különböző kötelezettségeket és jogokat telepítenek rájuk. Ilyen személy például az adószakértő, a könyvelő vagy épp az adótanácsadó.

2.2. Speciális adózói kategóriák

Az adózók tágan értelmezett kategóriáján belül az adóeljárási szabályozás számos speciális adózói csoportot nevesít, s az egyes csoportokba tartozásnak többféle adójogi relevanciája lehet. Így például az, hogy bizonyos adózók ügyeiben kizárólagos hatáskörrel az adóhatóság meghatározott szervezeti egysége járhat el, vagy egyes adózói körökre speciális eljárási szabályok, eltérő határidők vonatkoznak, vagy azokat eltérő kötelezettségek terhelik.

¹¹ Art. 59. § (1) bek.

¹² Air. 11. § (3) bek.

2.2.1. A kiemelt adózók

Kiemelt adózónak minősül az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet alapján az, aki az adóévet megelőző év utolsó napján nem állt csőd, felszámolási, végelszámolási, kényszer végelszámolási, kényszersztörlési eljárás alatt és

- részvénytársasági formájában működő hitelintézet, illetve biztosító, vagy
- olyan adózók (a költségvetési szervek, az szja-törvény szerinti egyéni vállalkozók és a természetes személyek kivételével), akik az adóévet megelőző második évben vagy azt megelőzően kezdték meg tevékenységüket, és adóteljesítményük értéke elérte a 3,7 milliárd forintot.¹³

Az adóteljesítmény számításának részletszabályait szintén a 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet tartalmazza. Hazánkban körülbelül 700 ilyen adózó van jelenleg, melyek közül a legtöbben a fővárosban működnek. Ezen adózói csoportba tartozás adójogi relevanciája, hogy eme adózók adóügyeikben a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV) Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága jár el.

2.2.2. A legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók

Legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózónak minősül az adózó, ha az adóévet megelőző év utolsó napján nem állt csődeljárás, felszámolási eljárás, végelszámolási eljárás, kényszer-végelszámolási eljárás, kényszersztörlési eljárás alatt, illetve nem törölt adószámú és

- az Art. alapján adóteljesítményének értéke az 1,13 milliárd forintot elérte, vagy
- az Art. 110. §-ában meghatározottak szerint¹⁴ adóteljesítményének értéke a 250 millió forintot elérte, és az adóévet megelőző év szeptember 1-jén havonkénti általános forgalmi adó bevallására volt kötelezett.¹⁵

E csoportba tartozás adójogi relevanciája például, hogy előbbi adózók soron kívüli adatszolgáltatásra kötelezhetők, az adóregisztrációs eljárásban magasabb értékhatárok vonatkoznak rájuk, illetve az adóellenőrzés esetükben az általános 90 nap helyett 120 napig is eltarthat.

2.2.3. A minősített adózók

Az adózók minősítési eljárása 2016-tól került bevezetésre. Az Art. alapján¹⁶ az állami adó- és vámhatóság a cégjegyzékbe bejegyzett adózót, csoportos adóalanyt vagy áfaregisztrált adóalanyt negyedévente, a negyedév utolsó napján fennálló adatok alapulvételével, a tárgynegyedévet követő harminc napon belül minősíti, amelynek

¹³ 465/2017. Korm. rendelet 100. §.

¹⁴ A tízezer legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózóról van szó.

¹⁵ 465/2017. Korm. rendelet 101. §.

¹⁶ Az Art. 150. §-a tartalmazza az adózó minősítési eljárását.

keretében a megbízható adózóra, illetve a kockázatos adózóra vonatkozó feltételek fennállását vizsgálja. A minősítés hatálya a minősítés hónapját követő hónap első napján áll be. A minősítés eredményéről az állami adó- és vámhatóság az adózót elektronikus úton értesíti. 2018-tól megszűnt a minősített adózók nyilvántartása, azóta csak a megbízható adózók névsorát teszi közzé honlapján a NAV.

A megbízható adózók

Az állami adó- és vámhatóság megbízható adózónak minősíti azt a cégjegyzékbe bejegyzett adózót, csoportos adóalanyt vagy áfaregisztrált adóalanyt, aki teljesíti az alábbi konjunktív feltételeket:

- legalább 3 éve folyamatosan működik, vagy áfaregisztrált adóalanyként minősül;
- a tárgyévben és az azt megelőző 4 évben nem indított ellene végrehajtási eljárást a NAV;
- a tárgyévben és az azt megelőző 5 évben nem állt és nem áll csőd-, felszámolási, illetve kénysztörlesztési eljárás alatt, adószám-felfüggesztés vagy adószám-törlesztési hatálya alatt;
- az adózó terhére megállapított adókülönbözlet nem haladta meg az adóteljesítményének 3%-át;
- nem rendelkezik ötszázezer forintot meghaladó nettó adótartozással;
- a terhére a NAV által kiszabott, a tárgyévet megelőző két évben esedékessé vált mulasztási bírság összege – ideértve a jövedéki bírságot is – nem haladta meg az adózó tárgyévre megállapított adóteljesítményének 1 %-át;
- nem minősül kockázatos adózónak és
- a tárgyévre vonatkozó adóteljesítménye pozitív.¹⁷

A megbízható minősítésnek számos előnye van, így például a NAV által végzett ellenőrzés időtartama nem haladhatja meg a 180 napot, ha az adózó ezen időtartamon belül folyamatosan megbízható adózónak minősült. A kiszabható mulasztási bírság felső határa az általános szabályok szerinti bírságtétel 50%-a, ha az adózó a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában, vagy a jogszabálysértés feltárásának (jegyzőkönyvezésének) időpontjában megbízható adózónak minősült. A megbízható adózók részére nyitva áll az a lehetőség, hogy ha a nettó módon számított adótartozásuk nem haladja meg a három millió forintot, akkor a tartozásra évente egy alkalommal, 12 havi pótlékmentes fizetési könnyítést kérhetnek (automatikus fizetési könnyítés).¹⁸

A kockázatos adózók

A NAV minősítési eljárás keretében kockázatos adózónak minősíti azt a felszámolás, végelszámolás alatt nem álló, cégjegyzékbe bejegyzett adózót, csoportos adóalanyt

¹⁷ Art. 150–153. §.

¹⁸ Art. 154–156. §.

vagy áfaregisztrált adóalanyt, amely esetében a következő feltételek valamelyike fennáll:

- szerepel a nagy összegű adóhiánnyal rendelkező adózók közzétételi listáján;
- szerepel a nagy összegű adótartozással rendelkező adózók közzétételi listáján;
- szerepel a be nem jelentett foglalkoztatottat foglalkoztató adózók közzétételi listáján;
- egy éven belül az állami adó- és vámhatóság ismételten üzletlezárást intézkedést alkalmazott vele szemben;
- kénysztörlési eljárás alatt áll;
- a tárgyévben és az azt megelőző öt évben a NAV által az adózó terhére megállapított összes adókülönbözet meghaladja az adózó tárgyévre megállapított adóteljesítményének 70 %-át;
- terhére a NAV által kiszabott, a tárgyévet megelőző két évben esedékessé vált mulasztási bírság – ideértve a jövedéki bírságot is – összege meghaladja az adózó tárgyévre megállapított adóteljesítményének 70 %-át;
- székhelye székhelyszolgáltatóhoz van bejegyezve, és az adóigazgatási eljárás akadályozása miatt véglegessé vált határozatban mulasztási bírságot szabtak ki terhére a tárgyévben vagy az azt megelőző három évben.¹⁹

A kockázatos minősítésnek több negatív jogkövetkezménye van, melyek célja, hogy felhívják a figyelmet a hibák, a mulasztások kiküszöbölésére, és elősegítsék a jogkövető magatartást. Például a kockázatos adózók esetén az általános ellenőrzési határidők 60 nappal meghosszabbodnak. A késedelmi pótlék megállapítása időpontjában kockázatosnak minősülő adózó esetén az adóellenőrzés során feltárt adókülönbözet után felszámított késedelmi pótlék mértéke minden naptári nap után az általános szabályok alapján számított késedelmi pótlék 150 %-ának 365-öd része. Az adóbírság és mulasztási bírság kiszabása nem mellőzhető a kockázatos adózónál, s a kiszabható legkisebb bírság mértéke az egyébként kiszabható bírság felső határának 30 %-a, a rögzített bírságösszeg vagy bírságmérték esetén a bírság mértéke az egyébként irányadó bírság 30 %-a.²⁰

2.3. Adózoói jogok

Az adóeljáráshoz kapcsolódó jogok gyakorlásának és az adókötelezettségek teljesítésének kereteit az adóeljárási alapelvek határozzák meg. Az alapelvek egy része nemcsak az adóeljárás, hanem más eljárások során is érvényesül. Mind az Air., mind pedig az Art. határoz meg alapelveket, amelyek a törvény alkalmazása során mindvégig, az eljárás minden fázisában és minden szereplő által követendők. Az adózoói jogok szoros összefüggésben vannak az adóeljárás alapelveivel, és azt célozzák, hogy az adózók bizonyos szintű védelmet élvezzenek a hatósági eljárás során (VARGA 2015). A területi korlátokra tekintettel az adózoói jogok közül részletesen az iratbetekintés jogát, az önellenőrzéshez való jogot és a képviselő jogát vizsgáljuk meg.

¹⁹ Art. 157. §.

²⁰ A jogkövetkezményeket az Art. 157–162. §-a tartalmazza.

2.3.1. Az iratbetekintés joga

Szorosan kapcsolódik a tájékoztatáshoz való joghoz. Azt biztosítja, hogy az adózó megismerhessen valamennyi rá vonatkozó iratot. Azaz az adózó minden olyan iratba betekinthez, arról másolatot készíthet vagy kérhet, amely jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükséges (VARGA 2015). A tanú a vallomását tartalmazó iratba, a szemletárgy birtokosa a szemléről készített iratba tekinthet be. Más személy akkor tekinthet be a személyes adatot vagy a törvény által védett adatot tartalmazó iratba, ha igazolja, hogy az adat megismerése joga érvényesítéséhez, illetve jogszabályon, bírósági vagy hatósági határozaton alapuló kötelezettsége teljesítéséhez szükséges.²¹

Ugyanakkor az iratbetekintésnek vannak korlátai, melyről a hatóság végzés keretében dönt.

Az iratbetekintés addig terjedhet, amíg az más személyek jogait nem sérti. Éppen ezért nem lehet betekinteni:

- az eljárás egyéb résztvevője természetes személyazonosító adatait tartalmazó jegyzőkönyvbe, ha az adóhatóság ezen adatokat zártan kezeli;
- a minősített adat védelméről szóló törvényben foglalt személyi feltételek teljesülésének hiányában a minősített adatot tartalmazó iratba;
- a védett adatot tartalmazó iratba, ha azt az érintett adat védelmét szabályozó törvény kizárja;
- az iratnak azon részébe, amelynek megismerése más személyre vonatkozó, adótitkot érintő rendelkezésbe ütközik;
- a büntetőeljárásról szóló törvény szerinti szignalizáció keretében az adóhatóság részére megküldött megkeresés irataiba.²²

Léteznek továbbá időleges korlátok is, melyek alapján csak bizonyos időponttól kezdve van lehetőség az iratbetekintésre, így korlátozható az iratbetekintés:

- az adatszolgáltatásra vonatkozó iratok tekintetében az ellenőrzés megkezdéséig, ha valószínűsíthető, hogy azok tartalmának megismerése a későbbi ellenőrzést megghiúsítaná.
- Az adózó a nemzetközi információcsere keretében kiküldött megkeresésbe és az arra adott válaszba a válasz megérkezését követően tekinthet be. Az iratbetekintési jog nem terjed ki a nemzetközi információcserében közreműködő adóhatósági alkalmazottak személyes adataira.²³

Az Art. felsorol továbbá olyan dokumentumokat, melyekbe nem tekinthet be az adózó. Így nem ismerhető meg:

- az adóhatóság döntés-előkészítéssel összefüggő belső levelezésének,

²¹ Air. 42. § (1)–(3) bek.

²² Air. 43. § (1) bek.

²³ Air 43. § (2)–(3) bek.

- a nemzetközi információcsere keretében más államból érkező megkeresés iratainak,
- a döntés tervezetének tartalma.²⁴

2.3.2. Az önellenőrzéshez való jog

Az önellenőrzés az adózók alapvető joga, hiszen, ha a jogszabály alapján maguknak kell megállapítaniuk és bevallaniuk az adójukat, az őket megillető költségvetési támogatást, akkor nem lehet megfosztani az adózókat attól a lehetőségtől, hogy esetleges tévedésüket vagy mulasztásukat utólag korrigálhassák (VARGA 2015). Az önadózás, az adóbeszedés útján megállapított vagy megállapítani elmulasztott adót, adóalapot és a költségvetési támogatást az adózó éppen ezért helyesbítheti.²⁵

Ha az adózó az adóhatóság ellenőrzésének megkezdését megelőzően feltárja, hogy adóját, adóalapját vagy költségvetési támogatását nem a jogszabálynak megfelelően állapította meg, vagy bevallása számítási hiba vagy más elírás miatt az adó, a költségvetési támogatás alapja, összege tekintetében hibás, bevallását önellenőrzéssel módosíthatja. Erre az adómegállapításhoz való jog elévülési idején belül van lehetősége.²⁶ Nem minősül önellenőrzésnek, ha az adózó bevallását késedelmesen nyújtja be, és késedelmét nem igazolja, vagy igazolási kérelmét az adóhatóság elutasítja. Ha a bevallás – adó, adóalap, költségvetési támogatás összegét nem érintő – hibáját észleli az adózó, akkor az adó megállapításához való jog elévülési idején belül az adóbevallás kijavítását kezdeményezheti, azaz ekkor nem önellenőrzést kell benyújtania.²⁷

Az Air. kizárja az önellenőrzés lehetőségét, ha az adózó a törvényben megengedett választási lehetőségével jogszerűen élt, és az önellenőrzéssel ezt változtatná meg. Az ellenőrzés megkezdésétől a vizsgálat alá vont adó és költségvetési támogatás önellenőrzéssel nem helyesbíthető. Az önellenőrzést így legkésőbb az ellenőrzésről szóló előzetes értesítés, az értesítés mellőzése esetén a megbízólevél kézbesítésének, átadásának napját megelőző napon az adóhatósághoz be kell nyújtani, postára kell adni. Önellenőrzéssel csak azt az adót, költségvetési támogatást kell helyesbíteni, amely helyesbítésének összege az 1000 forintot meghaladja. Az önellenőrzés magába foglalja az adóalap, feltárt adó, önellenőrzési pótlék megállapítását; a helyesbített adóalap, adó, valamint a pótlék bevallását és egyidejű megfizetését, vagy az adó, illetve költségvetési támogatás visszaigénylését. Az önellenőrzést az erre a célra rendszeresített nyomtatvány (önellenőrzési lap) benyújtásával kell teljesíteni.

Az önellenőrzés alapvető következménye, hogy az adózó mentesül az adóbírság és a mulasztási bírság alól. Ugyanakkor önellenőrzési pótlékot kell fizetni, melynek mértéke minden naptári nap után a késedelem, illetve az esedékesség előtti igénybevétel (felszámítás) időpontjában érvényes jegybanki alapkamat 365-öd része, ugyanazon időszakra vonatkozó ugyanazon adó és/vagy költségvetési támogatás ismételt

²⁴ Air. 43. § (1) bek.

²⁵ Art. 54. § (1) bek.

²⁶ Art. 54. § (6) bek.

²⁷ 465/2017. Korm. rendelet 18. § (7) bek.

önellenőrzése esetén az önellenőrzési pótlék mértéke az előző másfélszerese. Az adózó javára mutató helyesbítés esetén önellenőrzési pótlékot sem felszámítani, sem megfizetni nem kell.

Az önellenőrzési jog gyakorlását több jogintézmény is segíti. Az Art. lehetőséget biztosít az önellenőrzés előzetes bejelentésére. Ekkor az adózó az adómegállapítási időszak és az adónem megjelölésével bejelentheti az adóhatósághoz önellenőrzési szándékát. Az adóhatóság a bejelentéstől számított 15 napig – a bejelentés szerinti adómegállapítási időszak és adónem tekintetében – adóellenőrzést nem indíthat az adózónál. Ezzel a lehetőséggel ugyanazon adómegállapítási időszak és adónem tekintetében csak egyszer lehet élni.

A másik joggyakorlást segítő eszköz az önellenőrzésre történő felhívás lehetősége. A NAV az adózót önellenőrzés elvégzésére hívhatja fel támogató eljárás keretében, vagy ha az adózó bevallásának adatai és az állami adó- és vámhatóság rendelkezésére álló adatok összevetése alapján az adózó terhére mutató eltérést állapít meg vagy valószínűsít. Az önellenőrzésre való felhívásnak az adózó nem köteles eleget tenni, az önellenőrzés elmulasztása esetén mulasztási bírság kiszabásának nincs helye. Az adózóval szemben ellenőrzés a felhívás közlésétől számított 30 nap elteltéig nem kezdhető meg a felhívásban megjelölt adónem és időszak tekintetében.²⁸

2.3.3. A képviselet joga

Néhány kivételtől eltekintve az adózó az adóeljárásban nem köteles személyesen eljárni. Ha törvény nem írja elő az adózó személyes eljárását, helyette törvényes képviselője vagy az általa, illetve törvényes képviselője által meghatalmazott személy is eljárhat. Az adóeljárásban a képviselet kizárólag eljárási képviseletet jelent. A meghatalmazást közokiratba vagy teljes bizonyító erejű magánokiratba kell foglalni, vagy jegyzőkönyvbe kell mondani.²⁹ Jogi személyt és egyéb szervezetet az adóhatóság előtt állandó meghatalmazás alapján

- a képviseleti jogosultságát igazoló nagykorú tag, foglalkoztatott;
- kamarai jogtanácsos;
- ügyvéd;
- ügyvédi iroda;
- európai közösségi jogász;
- nyilvántartásba vett: adószakértő, okleveles adószakértő, adótanácsadó, könyvvizsgáló, könyvelő;
- számviteli, könyvviteli szolgáltatásra vagy adótanácsadásra jogosult gazdasági társaság, illetve egyéb szervezet törvényes vagy szervezeti képviselője, foglalkoztatottja, tagja;
- környezetvédelmi termékdíjjal kapcsolatos ügyben termékdíj-ügyintéző szakképesítéssel rendelkező személy és

²⁸ Art. 140. §.

²⁹ Air. 14–15. §. További részletszabályokat határoz meg a 465/2017. Korm. rendelet 2–15. §-a.

- a jövedéki adóról szóló törvény szerinti jövedéki ügyel kapcsolatban jövedéki ügyintézői szakképesítéssel rendelkező személy is képviselheti.³⁰

Természetes személyt – a fentiekén túl – az adóhatóság előtt állandó meghatalmazás alapján bármely, képviselőre alkalmas, nagykorú személy is képviselheti.

Néhány esetében az adóigazgatási eljárásban találkozhatunk kötelező szakmai képviselővel, így az adózó az adó feltételes megállapítására, illetve annak alkalmazhatóságának megállapítására irányuló eljárásban, valamint a szokásos piaci ár megállapítására irányuló eljárásban kizárólag ügyvéd, kamarai jogtanácsos, adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő vagy könyvvizsgáló képviselővel járhat el.

2.4. Az adózó kötelezettségei

Az adózó jogai mellett érdemes részletesen elemezni az adózót terhelő kötelezettségeket is, melyek az adóigazgatási eljárást megelőző, önkéntes jogkövetés szakaszában különösen fontos szerepet játszanak. Az adózónak számos kötelezettsége van, melyek egy részét az adóhatóság külön felhívása nélkül, törvény alapján, míg másik részét az adóhatóság határozata vagy felhívása alapján kell teljesítenie (VARGA 2015). Az Art. az alábbi adókötelezettségeket nevesíti:

- bejelentési kötelezettség;
- nyilatkozattételi kötelezettség;
- adómegállapítási kötelezettség;
- adóbevallási kötelezettség;
- adófizetési (adóelőleg-fizetési) kötelezettség;
- adólevonási-, adóbeszedési kötelezettség;
- bizonylat kiállítása és megőrzése (iratmegőrzés);
- nyilvántartás-vezetési (könyvvezetési) kötelezettség;
- adatszolgáltatási kötelezettség;
- pénzforgalmi számla nyitására irányuló kötelezettség.³¹

Az adóhatóság az adókötelezettséget előíró törvényben, illetve az Art. felhatalmazásán alapuló más jogszabályban megállapított kötelezettségnek a megszegése miatt a természetes személy adózót fő szabály szerint 200 ezer forintig, nem természetes személy adózót 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja.³² Egyes kötelezettségek megsértése esetén – a jogsértés súlyától függően – eltérő összegű mulasztási bírságot helyez kilátásba a jogalkotó.

³⁰ Air. 17. §.

³¹ Art. 9. §.

³² Art. 220. §.

2.4.1. A bejelentési kötelezettség

A bejelentési kötelezettség magába foglalja az adóhatóságokhoz történő első bejelentkezést és a későbbiekben az adózó adataiban bekövetkező változások bejelentését is.

Az adóhatóságnak alapvető információkra van szüksége az adózóval kapcsolatban. Ezért fontos, hogy az adózó az adóköteles tevékenység megkezdése előtt bejelentkezzen az adóhatósághoz (VARGA 2015). A bejelentendő adatokat az Art. 1. melléklete tartalmazza. Az első bejelentkezés során az adóhatóság az adózót nyilvántartásba veszi, és számára adóazonosító számot állapít meg. Ez többféle lehet: magánszemélyeknél adóazonosító jelnek, vállalkozások esetében adószámnak hívjuk, illetve kérelem alapján közösségi adószámot³³ és csoportazonosító számot³⁴ is megállapít az adóhatóság. Az önkormányzati adóhatósághoz külön be kell jelentkezni, például a helyi iparüzési tevékenység megkezdéséhez kapcsolódóan.

A vállalkozói tevékenységet nem folytató magánszemélyek adóazonosító számot az ügyfélkapun keresztül vagy személyesen közvetlenül az állami adó- és vámhatóságtól igényelhetnek. Ettől eltér a gazdasági tevékenységet folytató adózók bejelentkezése, mely egyablakos rendszerben történik. A cégbejegyzésre köteles gazdasági társaságok a cégbírósnál, az egyéni vállalkozók a kormányhivatal járási hivatalában, illetve ügyfélkapun keresztül kezdeményezhetik bejelentkezésüket és az adóazonosító szám megállapítását.

A NAV a gazdasági társaság cégbíróshoz intézett bejegyzés iránti kérelmének benyújtását követően megvizsgálja, hogy az adószám megállapításának fennáll-e valamely akadálya. Így különösen azt vizsgálja, hogy az adózó tagja- vagy vezető tisztségviselője-e olyan más, még működő vagy már megszűnt vállalkozásnak, mely korábban meghatározott értéket meghaladó adótartozást halmozott fel, vagy melynek adószámát jogsértés miatt törölték. Ilyen esetben a NAV megtagadhatja az adószám kiadását, vagy az adószám megadása mellett az adófizetési kötelezettség teljesítése érdekében 2018-tól adófizetési biztosítékot kérhet az adózótól.³⁵

Az adófizetési biztosíték intézményének bevezetésével kívánja szigorítani az adóregisztrációs eljárás szabályait a jogalkotó. Ha akár egy újonnan alakult, akár egy meglévő cég vezető tisztségviselője vagy több mint 50%-os szavazati joggal rendelkező tagja egy korábban egy millió forintnál nagyobb összegű adótartozással (a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózó esetén két millió forint) megszűnt cégben viselt döntési pozíciót, akkor a NAV a céget adófizetési biztosíték letétbe helyezésére kötelezheti. Az adófizetési biztosíték összegének el kell érnie a nyilvántartott adótartozás összegét. Az adófizetési biztosíték egy évre szól, amely a lejáratkor visszajár, ha adófizetési kötelezettségeit maradéktalanul teljesítette az adózó.³⁶

³³ A belföldi áfaalanyok kötelesek kérni, ha más uniós tagállami áfaalannyal kívánnak kereskedelmi kapcsolatot létesíteni.

³⁴ Az áfacsoportban résztvevő vállalkozások számára kerül kiállításra.

³⁵ Art. 26–27. §.

³⁶ Art. 26. §.

Az adózónak az adókötelezettségét érintő minden olyan változást – a megváltozott természetes személyazonosító adatok, lakcím kivételével –, amelyről a cégbíróság, az egyéni vállalkozói tevékenységgel kapcsolatos ügyekben eljáró hatóság, a kincstár, bíróság által nyilvántartandó jogi személy esetében a bíróság, jogszabály alapján az adóhatóságot nem köteles értesíteni, annak bekövetkezésétől számított tizenöt napon belül az előírt nyomtatványon közvetlenül az állami adó- és vámhatóságnak, illetve az önkormányzati adóhatóságnak kell bejelentenie.³⁷

2.4.2. Az adómegállapítási kötelezettség

Az adófizetési kötelezettség teljesítéséhez szükséges tudnia az adózónak, hogy pontosan mennyi adót is kell fizetnie, azaz meg kell állapítani valamilyen módon az adóját. Az adómegállapítás technikáit az Art. rögzíti, míg az egyes adónemek esetében alkalmazandó adómegállapítási módot az adótörvények határozzák meg. Az Art. alapján az adót, a költségvetési támogatást az adózó önadózással, a kifizető és a munkáltató adólevonással, az adóbeszedésre kötelezett adóbeszedéssel, az adóhatóság kivétellel vagy kiszabással, illetve utólagos adómegállapítás keretében állapítja meg.³⁸

2.4.3. Az adólevonási, adóbeszedési kötelezettség

Az adólevonási, adóbeszedési kötelezettség lényege, hogy nem az adóalany, hanem egy másik személy (adózó) állapítja meg, vonja le és fizeti meg az adóalanyt terhelő adót. Így például a munkáltatót és a kifizetőt adólevonási kötelezettség terheli a személyi jövedelemadó és járulékai esetében. Míg adóbeszedésről az idegenforgalmi adónál és a jövedéki termék bérfőzése esetén beszélhetünk.

2.4.4. Az adóbevallási kötelezettség

Az adóbevallás az adózó azonosításához, az adóalap, a mentességek, a kedvezmények, az adó, a költségvetési támogatás alapja és összege megállapításához szükséges adatokat tartalmazza.³⁹ Fontos, hogy az adóbevallás elvált az adófizetési kötelezettségtől, egyik nem helyettesíti a másikat. Az adóbevallási kötelezettséget adónként és adózási időszakonként kell teljesíteni. Az adóbevallás gyakorisága eltér az egyes adóalanyok és adónemek tekintetében, az lehet havi, negyedéves, féléves vagy éves gyakoriságú. A magánszemélyek kivételével mindenki köteles elektronikusan teljesíteni a kötelezettségét. Az egyes adójogszabályok határozhatnak meg előbbi alól kivételeket. Például nem kell a bevallási kötelezettséget teljesíteni a magánszemélynek, ha nincs adóköteles jövedelme (pl.: ösztöndíj, nyugdíj), vagy bár adóköteles a jövedelem, de jogszabály másra telepíti a bevallási kötelezettséget (pl.: kamatjövedelem).

³⁷ Art. 44. §.

³⁸ Art. 46–48. §.

³⁹ Art. 49. §.

2.4.5. Az adófizetési és adóelőleg-fizetési kötelezettség

Az adóhatóság az adózó adókötelezettségét és költségvetési támogatási igényét, valamint az arra teljesített befizetést és kiutalást az adózó adószámláján tartja nyilván.⁴⁰ A megállapított, bevallott adót meg is kell fizetni az adóhatóság részére. Általában az adóalany a kötelezettje az adófizetésnek, de ahogyan korábban említettük, a levont adót, adóelőleget annak kell megfizetnie, aki azt levonta, a beszedett adót pedig az adóbeszedésre kötelezett fizeti meg.⁴¹ Az adóelőleg fizetési kötelezettség esetében arról van szó, hogy az adó tényleges megállapítására és bevallására később kerül sor, de addig is, a közbevételek folyamatossága érdekében adóelőleget kell fizetni.

Az adót a jogszabályban meghatározott időpontban, az adóhatóság által megállapított adót a határozat véglegessé válásától számított 15 napon belül kell megfizetni.⁴² Az adót a pénzforgalmi számla nyitására kötelezettek átutalással, az ezzel nem rendelkezők postai készpénzáttutalási megbízással vagy belföldi bankszámlájukról átutalással teljesítik.⁴³

2.4.6. A bizonylatkiállítási, -megőrzési és nyilvántartás-vezetési kötelezettség

A jogszabályban előírt bizonylatot, könyvet, nyilvántartást úgy kell kiállítani, illetve vezetni, hogy az az adó alapjának, az adó összegének, a mentességnek, a kedvezménynek, a költségvetési támogatás alapjának és összegének, továbbá ezek megfizetésének, illetve igénybevételének megállapítására, ellenőrzésére alkalmas legyen.⁴⁴ E kötelezettség nem csak nyugta- vagy számlakiállítási kötelezettséget jelent, további bizonylatokra is kiterjed, így például a menetlevél, a munkáltatói jövedelemigazolás, a pénztárbizonylat-kiállítási kötelezettséget is lefedi

Ha az adózó elmulasztja a nyugta- vagy számlaadást, akkor akár egy millió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható, sőt ismételt esetben az üzlet lezárására is sor kerülhet.⁴⁵

Az iratokat az adózónak a nyilvántartás módjától függetlenül az adó megállapításához való jog elévüléséig, a halasztott adó esetén a halasztott adó esedékessége naptári évének utolsó napjától számított öt évig kell megőriznie.⁴⁶ Ha az adózó iratmegőrzési kötelezettségének a nyomdai úton előállított számla, nyugta megőrzésének elmulasztásával nem tesz eleget, a kiszabható mulasztási bírság összege természetes személy esetén 200 ezer forint, nem természetes személy adózó esetében 500 ezer forintig terjedhet.⁴⁷

A könyvvizetés részletes szabályait a számviteli törvény határozza meg, előírva az egyszerű vagy kettős könyvvitelt alkalmazását. Minden gazdasági eseményről

⁴⁰ Art. 70. § (1) bek.

⁴¹ Art. 58. § (1) bek.

⁴² Art. 62. §.

⁴³ Art. 66. §.

⁴⁴ Art. 77. § (1) bek.

⁴⁵ Art. 228. §.

⁴⁶ Art. 78. § (3) bek.

⁴⁷ Art. 228. § (3) bek.

folyamatosan nyilvántartást kell vezetni, és az év végén mérleget, eredménykimutatást és egyéb kimutatásokat kell készíteni. A nyilvántartásokat úgy kell vezetni, hogy azok később is ellenőrzésre alkalmasak legyenek. Ha online vezetik a nyilvántartást, akkor az ellenőrzés során hozzáférést kell adni az adóellenőr részére.

2.4.7. A nyilatkozattételi kötelezettség

A nyilatkozattétel az adózó saját maga által kezdeményezett ügyében az adózó joga, minden más esetben azonban kötelezettsége (VARGA 2015, 117). Az adóhatóság az adózót, illetve az adózónak nem minősülő természetes személyt, a vele szerződéses kapcsolatban álló adózók adókötelezettségének megállapítása vagy ellenőrzése érdekében nyilatkozattételre kötelezheti az általa ismert, nyilvántartásában szereplő adatokról, tényekről, körülményekről. A nyilatkozattétel megtagadható, ha az adózó vagy a természetes személy az eljárásban tanúként nem lenne meghallgatható, vagy a tanúvallomást megtagadhatná, például, ha a nyilatkozat megtételével önmagát vagy hozzátartozóját bűncselekmény elkövetésével vádolná meg.⁴⁸

2.4.8. Az adatszolgáltatási kötelezettség

Ha törvény bíróságnak, államigazgatási vagy önkormányzati szervnek, köztestületnek az adózó adókötelezettségét érintő, az adóhatósághoz teljesítendő értesítési, tájékoztatási vagy adatszolgáltatási kötelezettséget ír elő, azt – eltérő rendelkezés hiányában – az engedély kiadását, a határozat (végzés) véglegessé válását, illetve az adókötelezettséget érintő esemény bekövetkeztét követő tizenöt napon belül kell teljesíteni.⁴⁹ Az Art. számos adatszolgáltatási kötelezettséget nevesít, így például:

- adóhatósági adatigénylés személyi adat- és lakcímnnyilvántartásból;
- adatszolgáltatás a föld bérbeadásáról származó jövedelemről;
- az ingatlanügyi hatóság adatszolgáltatása;
- a hitelintézet, pénzforgalmi szolgáltató adatszolgáltatása;
- az építésügyi hatósági adatszolgáltatás;
- a közúti közlekedési nyilvántartási szerv adatszolgáltatása;
- az állami foglalkoztatási szerv adatszolgáltatása;
- az önkormányzat jegyzőjének adatszolgáltatása;
- a tankerületi központ és a települési önkormányzat adatszolgáltatása;
- élelmiszer-értékesítést kezelőszemélyzet nélkül végző automata berendezés adatszolgáltatása stb.⁵⁰

⁴⁸ Air. 59–60. §.

⁴⁹ Art. 80. §.

⁵⁰ Art. 79–112. §.

2.4.9. A pénzforgalmi számlanyitási kötelezettség

A belföldi jogi személyeknek és az általános forgalmi adó fizetésére kötelezett magánszemélyeknek – ideértve az egyéni vállalkozókat is – (előbbiek együtt: pénzforgalmi számla nyitására kötelezett adózók) legalább egy belföldi pénzforgalmi számlával kell rendelkezniük.⁵¹

Pénzforgalmi számla nyitására kötelezett adózók rendszeres gazdasági tevékenységük körében kizárólag pénzforgalmi számlájukon keresztül bonyolíthatnak le pénzügyi tevékenységet. Mindez az átláthatóságot és az ellenőrzést segíti. Az első pénzforgalmi számlát a pénzforgalmi számlanyitásra kötelezett adózónak adószámának közlésétől számított 15 napon belül kell megnyitnia. Az adózó készpénzben teljesíthető fizetések céljára szolgáló pénzeszközei kivételével köteles pénzeszközeit pénzforgalmi számlán tartani, pénzforgalmát pénzforgalmi számlán bonyolítani, s ennek érdekében pénzforgalmi számlaszerződést kötni.

2.5. Az adóhatósági szervezetrendszer: eljárási kötelezettség, hatáskör és illetékesség

Az Air. alapján az alábbi adóhatóságokat különíthetjük el hazánkban:

- állami adó- és vámhatóság, mely jelenleg a Nemzeti Adó- és Vámhivatal;
- az egyes önkormányzatok jegyzői, mint önkormányzati adóhatóság(ok);
- a kormányhivatal, mint az önkormányzati adóhatóság döntései elleni fellebbezések elbírálására jogosult hatóság. E hatóság, mint adóhatóság, felettes szerve az adópolitikáért felelős miniszter.⁵²

Az adóhatóság a hatáskörébe tartozó ügyben az illetékességi területén, valamint kijelölés alapján köteles eljárni. Ha e kötelességének nem tesz eleget, erre a felettes szerve kérelemre vagy hivatalból utasítja. Ha az adóhatóság felettes szervének utasítására az általa meghatározott határidőn belül nem tesz eleget eljárási kötelezettségének, a felettes szerv az ügyet magához vonhatja. Ekkor a felettes szerv az ügyben első fokon jár el, vagy az elsőfokú eljárásra a mulasztóval azonos hatáskörű adóhatóságot jelöl ki.⁵³ Az adóhatóság nem csupán köteles eljárni illetékességi területén a hatáskörébe tartozó ügyben, hanem jogosult is, hisz az őle fő szabály szerint nem vonható el.

Az adóhatóság a hatáskörét és illetékességét az eljárás minden szakaszában hivatalból vizsgálja. Ha megállapításra kerül, hogy az adóhatóságnak az adott ügyre nincsen hatásköre vagy illetékessége, és az ügyben hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatóság kétséget kizáróan megállapítható, az ügyet átteszi az illetékes hatósághoz, ennek hiányában a kérelmet visszautasítja vagy az eljárást megszünteti.⁵⁴ A megelőzés szabálya szerint, ha az ügyben több illetékes hatóság is megállapítható,

⁵¹ Art. 114. §.

⁵² Air. 22–23. §.

⁵³ Air. 25. §.

⁵⁴ Air. 26. §.

akkor az jár el, amelynél az eljárás előbb indult meg.⁵⁵ A különböző hatósági szervek között sor kerülhet hatásköri és illetékességi vitára. Ez akkor merül fel, ha ugyanabban az ügyben:

- több adóhatóság állapította meg hatáskörét és illetékességét; vagy
- több adóhatóság állapította meg hatáskörének és illetékességének hiányát, és emiatt az eljárás nem indulhat meg vagy nincs folyamatban; vagy
- több illetékes adóhatóság előtt indult az eljárás, és a megelőzés alapján nem lehet eldönteni, hogy melyik hatóság jogosult az eljárásra.

Előbbi esetekben az érdekelt, illetve érintett adóhatóságok kötelesek egymás között azonnal, de legfeljebb három munkanapon belül megkísérelni a vita eldöntését. Az egyeztetést az az adóhatóság kezdeményezi, amelyiknél az eljárás később indult meg, vagy amelyik hatáskörének és illetékességének hiányát később állapította meg, vagy amelyik adóhatóságnál az adózó az egyeztetés lefolytatása iránti kérelmét benyújtotta.

Ha az egyeztetés nem vezetett eredményre, akkor illetékességet érintő vita esetén az eljáró adóhatóságot a vitában érintett szervezeti egységek közös felettes szerve, ennek hiányában a vita eldöntését kérő adóhatóság felettes szerve öt napon belül; hatásköri összeütközés esetén az eljáró adóhatóságot a közigazgatási bíróság jelöli ki.⁵⁶

2.5.1. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal

A NAV-ra mint állami adó- és vámhatóságra vonatkozó szabályokat az adóigazgatási eljárási szabályokat tartalmazó törvényeken túl, a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015. (XII. 29.) Korm. rendelet, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Szervezeti és Működési Szabályzatáról szóló 5/2022. (VIII. 5.) PM utasítás határozza meg.

A NAV jogállása

A NAV végrehajtó hatalmon belüli elhelyezkedéséről azt mondhatjuk, hogy államigazgatási és fegyveres rendvédelmi feladatokat ellátó, kormányrendeletben kijelölt miniszter által irányított, központi hivatalként működő, központi költségvetési szerv. A központi költségvetésben önálló, szervezeti alapú fejezetet képez. Feladatait központi szervei és területi szervei útján látja el (VARGA 2016).

A NAV vezetői

A NAV vezetőjének feladat- és hatáskörét a kijelölt miniszter irányítása alá tartozó, a kormány eredeti jogalkotói hatáskörben kiadott rendeletében kijelölt államtitkár gyakorolja. Az állami adó- és vámhatóság vezetője képviseli a NAV-ot, közvetlenül vezeti a Központi Irányítást, továbbá ellátja mindazokat a feladatokat, amelyeket

⁵⁵ Air. 27. §.

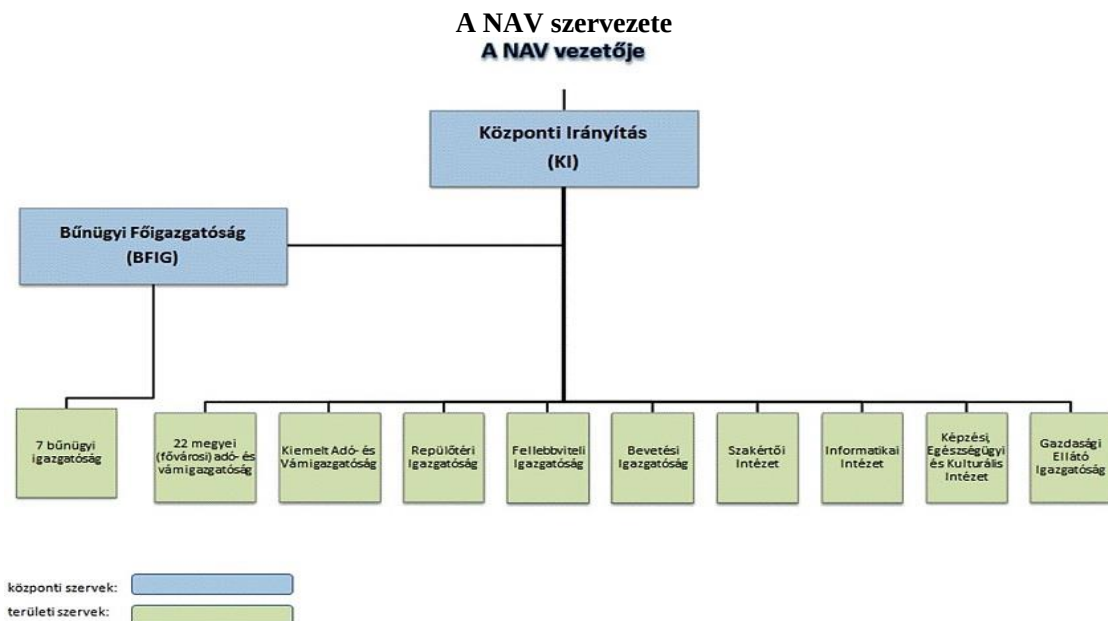
⁵⁶ Air. 28. §.

jogszába a NAV vezetőjének feladat- és hatáskörébe utal. A NAV vezetőjének szakmai helyettesei a minisztérium szervezeti és működési szabályzatában meghatározott, a NAV vezetője által irányított helyettes államtitkárok.

A NAV általános hatásköre

Az állami adó- és vámhatóság jár el az adó, a költségvetési támogatás; az adó-visszaigénylés és -visszatérítés; az állami garancia (kezeség) kiutalása és visszakövetelése; az adók módjára behajtandó köztartozás végrehajtása; az általános közigazgatási rendtartás alapján a végrehajtás tekintetében a hatáskörébe tartozó kötelezettségek és az önkormányzatokat megillető helyi adóval, illetve a gépjárműadóval összefüggő tartozások megkeresés alapján történő végrehajtása ügyeiben, feltéve, hogy azokat törvény vagy kormányrendelet nem utalja más hatóság vagy adóhatóság hatáskörébe. Fontos kiemelni, hogy a NAV hatáskörébe tartozik az uniós vámjog végrehajtásáról szóló törvény hatálya alá tartozó kötelező befizetések beszedése is. Továbbá 2022 óta a NAV végzi az Európai Csalásellenes Hivatallal (OLAF) történő együttműködéssel és koordinációval kapcsolatos feladatokat, és támogatást nyújt az OLAF helyszíni ellenőrzéseinek vagy vizsgálatainak zavartalan lefolytatásához.

2.1. ábra



Forrás: 5/2022. (VIII. 5.) PM utasítás, 1. függelék

A NAV intézményi struktúráját tekintve központi és területi szintű szerveket különíthetünk el. Központi szerve a Központi Irányítás és a Bűnügyi Főigazgatóság.

Területi szervei a 7 bünygyi igazgatóság; a 22 vármegyei, illetve fővárosi adó- és vámigazgatóság;⁵⁷ a Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (a továbbiakban: KAVIG); a Repülőtéri Igazgatóság; a Fellebbviteli Igazgatóság; a Bevetési Igazgatóság; a Szakértői Intézet; az Informatikai Intézet; a Képzési, Egészségügyi és Kulturális Intézet; a Gazdasági Ellátó Igazgatóság.

A szervezeten belül a Fellebbviteli Igazgatóság speciális helyet foglal el, ugyanis a hatásköre alapján a területi és a központi szint közé sorolandó, mivel a területi szervek elsőfokú döntéseivel szemben fellebbviteli fórumként jár el.

Fő szabály szerint a területi szervek felettes szerve a Központi Irányítás. Ez alól kivételt képeznek a bünygyi igazgatóságok, melyek felettes szerve a Bünygyi Főigazgatóság, s csak annak felettes szerve a Központi Irányítás. A Központi Irányítás felettes szerve pedig az adópolitikáért felelős miniszter.⁵⁸

A következőkben az egyes szervezeti egységek hatáskörének és illetékességének rövid, példálózó jellegű áttekintése következik.

Központi Irányítás

Illetékessége országos, a felüellenőrzések lefolytatására kizárólag ez a szerv jogosult. Hatáskörébe tartoznak vám-, jövedéki és rendészeti ügyek is, így például fogadja és az Európai Bizottsághoz továbbítja a kérelmeket; kapcsolatot tart a vámigazgatási és rendészeti ügyekben az Európai Bizottsággal, a nemzetközi szervezetekkel, továbbá a tagállamok és harmadik országok hatóságaival. Eme szerv hatáskörébe tartozik a nyomtatványok engedélyezése; az online pénztárgép forgalomba hozatali engedélyezéséhez kapcsolódó szakhatósági feladatok; valamint behajtási jogsegély tekintetében ellátja a kapcsolattartó iroda egyes feladatait.

Bünygyi Főigazgatóság

Illetékessége országos, a NAV nyomozóhatósági feladatait a Bünygyi Főigazgatóság és annak területi szervei – a bünygyi igazgatóságok – látják el. A megyei igazgatóságok kirendeltségeket működtethetnek. A Bünygyi Főigazgatóság hatáskörébe tartozik a büntetőeljárásról szóló 2017. évi XC. törvény (a továbbiakban: Be.) által a NAV hatáskörébe utalt bűncselekmények közül

- az egy milliárd forintot meghaladó értékre üzletszerűen vagy bűnszövetségben elkövetett bűncselekmények nyomozása;
- a bűnszervezetben elkövetett bűncselekmények nyomozása;
- az előzőek közé nem tartozó olyan bűncselekmények nyomozása, amelyeket az elkövető személye vagy az elkövetés körülményei, illetve a bűncselekmény társadalomra veszélyességének kiemelkedő foka miatt a Bünygyi Főigazgatóság főigazgatója önállóan, vagy a NAV bűnüldözési és nyomozó

⁵⁷ Belőlük 3 található Budapesten, így az Észak-, Dél- és Kelet-budapesti Adó- és Vámigazgatóság, további 19 az egyes megyékben.

⁵⁸ 2010. évi CXXII. törvény.

hatósági feladatai ellátásáért felelős helyettes államtitkár javaslatára a Bünygyi Főigazgatóság hatáskörébe von, illetve utal.

A bünygyi igazgatóságok

A bünygyi igazgatóságok végzik a Be. 34. § (2) bekezdésében meghatározott büncselekmények megelőzését, felderítését, valamint nyomozását, így például a nemzetközi gazdasági tilalom megszegése; haditechnikai termékkel vagy szolgáltatással visszaélés; a jövedéki adózás alól elvont termékre elkövetett orgazdaság; bitorlás; szerzői vagy szerzői joghoz kapcsolódó jogok megsértése; társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés; költségvetési csalás; költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása; jövedékkel visszaélés elősegítése; számvitel rendjének megsértése; csődbüncselekmény; engedély nélküli nemzetközi kereskedelmi tevékenység; illetve e büncselekményekkel összefüggésben elkövetett közokirat-hamisítás, bélyeghamisítás és pénzmosás eseteiben.

Fellebbviteli Igazgatóság

Országos illetékességgel eljár a vármegyei igazgatóságok, a KAVIG, a Repülőtéri Igazgatóság, a Bevetési Igazgatóság és a Szakértői Intézet első fokon hozott döntéseivel, intézkedéseivel szemben induló jogorvoslati eljárásokban.

Vármegyei igazgatóságok

Az adott vármegyére kiterjedő illetékességgel első fokon járnak el jogszabályban meghatározott állami adóhatósági, vámhatósági, valamint állami adó- és vámhatósági hatáskörébe tartozó hatósági ügyekben, kivéve a Központi Irányítás, a KAVIG, a Repülőtéri Igazgatóság, valamint a Szakértői Intézet kizárólagos hatáskörébe utalt ügyeket. A szerencsejáték-szervezéssel, valamint a játékautomata-üzemeltetéssel összefüggő ellenőrzést a vármegyei igazgatóságok is lefolytathatják, viszont a döntést az ellenőrzés megállapításai alapján a Központi Irányítás hozza meg.

Repülőtéri Igazgatóság

Első fokon eljár azokban az ügyekben, amelyeket európai uniós jogi aktus, törvény, kormányrendelet vagy miniszteri rendelet az állami adó- és vámhatóság hatáskörébe utal. Például elvégzi az áruk vámeljárás alá vonását, az áru- és utasforgalom ellenőrzését, a jövedéki ügyekkel kapcsolatos feladatokat.

Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság

A KAVIG első fokon eljár a hatáskörébe tartozó adózók adóügyeiben, az illetékügyek kivételével. Például a KAVIG jár el a Budapest, illetve Pest vármegye közigazgatási

területén székhellyel rendelkező kiemelt adózók adóügyeiben; a diplomáciai és konzuli képviseletek, az ezekkel egy tekintet alá eső nemzetközi szervezetek, szervek által foglalkoztatott belföldi adóügyi illetőséggel rendelkező magánszemélyeknek teljesített kifizetésekkel összefüggő adókötelezettségek tekintetében; a Magyarország területén székhellyel, telephellyel, lakóhellyel, tartózkodási hellyel nem rendelkező külföldi személyek adóügyeiben; a Magyar Honvédség, a rendvédelmi szervek, a nemzetbiztonsági szolgálatok, az Országgyűlési Őrség, továbbá azok hivatásos és szerződéses állományú tagjai, köztisztviselői, kormánytisztviselői és közalkalmazottai adóügyeiben.

További szervezeti egységek

A NAV további szervei országos illetékességgel speciális, az adóhatóság munkáját segítő, támogató feladatokat látnak el. A Bevetési Igazgatóság hatáskörébe tartozik a helyszíni vizsgálat és ellenőrzés, az elővezetés, a személyi védelem, az őrzésvédelmi feladatok ellátása. A Szakértői Intézet többek között igazságügyi szakértőként jár el; kémiai, fizikai vizsgálatokat végez; szakmai véleményt ad. A Képzési, Egészségügyi és Kulturális Intézet látja el a NAV humánerőforrás-fejlesztési feladatait, valamint a személyi állományának egészségügyi, pszichikai, fizikai alkalmasságának vizsgálatát, minősítését végzi. Az Informatikai Intézet a NAV informatikai feladatait látja el, felel például a nyomtatványkitöltő program megfelelő működéséért. A Gazdasági Ellátó Igazgatóság végzi a NAV mint költségvetési szerv gazdálkodásával kapcsolatos feladatokat, így az intézményi szintű költségvetési tervezést, előirányzat-módosítást, finanszírozási, adatszolgáltatási és beszámolási feladatokat; az illetményszámfejtést, valamint a vagyongazdálkodással összefüggő feladatokat.

A NAV általános illetékességi szabályai

Ha az Európai Unió rendelete vagy más jogszabály eltérően nem rendelkezik, akkor a magánszemély adóügyeiben annak lakóhelye, ennek hiányában tartózkodási helye, mindezek hiányában utolsó ismert belföldi lakóhelye szerinti; az egyéni vállalkozó, egyéni cég adóügyeiben annak székhelye, ennek hiányában telephelye, több telephely esetében az elsőként bejelentett telephelye szerinti; jogi személyek, illetve egyéb szervezetek adóügyeiben azok székhelye, ennek hiányában telephelye⁵⁹ szerinti vármegyei igazgatóság, illetve a Repülőtéri Igazgatóság jár el.

Annak érdekében, hogy az eljáró illetékes hatóság biztosan megállapítható legyen, számos kisegítő szabályt tartalmaz a törvény. Így, ha magánszemély esetében az előző bekezdésben foglaltak szerint az eljáró szerv nem állapítható meg, akkor a magánszemély adóügyében az Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság jár el. Ha egyéni vállalkozó vagy jogi személy esetén nem állapítható meg az illetékes adóhatóság, akkor a számviteli nyilvántartásának, azaz a könyvvizetésének helye szerinti vármegyei igazgatóság, illetve a Repülőtéri Igazgatóság jár el előbbi személy adóügyében. Ha ez

⁵⁹ A tevékenység gyakorlásának tényleges helye.

utóbbi sem állapítható meg vagy az nem Magyarországon van, akkor az Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság jár el.

Ha a felettes szerv vagy a bíróság új eljárásra utasítja az elsőfokú adó- és vámhatóságot, az új eljárást az első fokon eljáró vármegyei igazgatóság, illetve a Repülőtéri Igazgatóság folytatja le.

A NAV hatáskörébe tartozó feladatok hatékony ellátása érdekében számos, a fő szabálytól eltérő illetékességi szabályt is tartalmaz a törvény. Ilyen például, hogy a vármegyei igazgatóságok a NAV vezetőjének engedélyével jogosultak végrehajtási eljárás lefolytatására az illetékességi területükön kívül is. Halaszthatatlan ellenőrzési és eljárási cselekményeket pedig a NAV hatáskörrel rendelkező szerve az illetékességi területén kívül is végezhet, de arról haladéktalanul tájékoztatni köteles az illetékességgel rendelkező szervet.

A NAV különös illetékességi szabályai

Nézzünk néhány példát különös illetékességi szabályokra. Igazolásokkal, nyilvántartásba vétellel, bejelentéssel, tájékoztatással kapcsolatos különös illetékesség alapján az adózó személyesen, postai vagy elektronikus úton előterjesztett beadványa alapján a NAV bármelyik vármegyei igazgatósága, illetve a KAVIG is eljárhat.

A munkáltatói adómegállapítással kapcsolatos különös illetékesség szerint a munkáltató (kifizető) és a magánszemély közötti az adóelőleg-levonással, illetve az adómegállapítással kapcsolatos vitában a munkáltató (kifizető) adóügyében eljáró vármegyei igazgatóság dönt.

Elhunyt személy adómegállapításával kapcsolatos különös illetékesség alapján, ha az adókötelezettség a vállalkozó magánszemély halála miatt szűnik meg, akkor a soron kívüli adómegállapítást az elhunyt magánszemély utolsó székhelye, ennek hiányában telephelye – több telephely esetén az elsőként bejelentett telephely – szerinti vármegyei igazgatóság folytatja le.

Mulasztási bírsággal és eljárási bírsággal kapcsolatos különös illetékesség szabály is létezik, mely szerint, ha az első fokon eljáró vármegyei igazgatóság, illetve a Repülőtéri Igazgatóság eljárásában az illetékességi területéhez nem tartozó adózó, illetve adózónak (ügyfélnek) nem minősülő magánszemély terhére kell mulasztási bírságot, eljárási bírságot kiszabni, a bírság kiszabását az adott eljáró vármegyei igazgatóság, illetve a Repülőtéri Igazgatóság végzi el.

A csoportos adóalanyiság időszakában az a vármegyei igazgatóság jár el a csoportos adóügyeiben és minden, a csoportos adóalanyisággal kapcsolatos eljárásban, amely a csoportos adóalanyiságban részt vevő tagok által kijelölt képviselő adóügyeiben egyébként hatáskörrel és illetékességgel rendelkezik.

2.5.2. Az önkormányzati adóhatóság hatásköre és illetékessége

Az önkormányzati adóhatóság jár el első fokon a helyi adók és a települési adó, valamint a mező- és erdőgazdasági hasznosítású földek forgalmáról szóló törvény szerinti mező- és erdőgazdasági hasznosítású föld bérbeadásából származó jövedelem (ideértve a földjáradékot is) adóztatása ügyében. A helyi adókkal és a települési adóval összefüggő

adóügyben az az önkormányzati adóhatóság jár el, amelynek önkormányzata a helyi adót, települési adót bevezette. A mező- és erdőgazdasági hasznosítású földek bérbeadásából származó jövedelemmel összefüggő adóügyekben a föld fekvése szerinti önkormányzat adóhatósága illetékes.

Helyi önkormányzati adóhatóságok felett az adópolitikáért felelős miniszter ellenőrzési jogot gyakorol, ő az önkormányzati adóhatóság döntései ellen fellebbezés elbírálására jogosult hatóság felettes szerve, valamint jogszabály előkészítéséhez adatot kérhet.

A helyi önkormányzati adóhatóság saját maga határozza meg szervezeti felépítését, összhangban az önkormányzat szervezeti és működési szabályzatában meghatározottakkal. Míg nagyobb településeken a jegyző mellett egész adóosztály is működhet, addig kisebb településeken jellemzően 1-2 fő adóügyekért felelős munkatárs végzi az adózással kapcsolatos feladatokat.

2.6. Visszatérés az esethez

A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság helytállóan vizsgálta az ügy érdemét megelőzően a tisztességes eljárás követelményeinek teljesülését, majd jogszerűen mellőzte az adókülönbözet és szankciói jogszerűségének vizsgálatát. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése kimondja, hogy mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részleghajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék.

Az iratbetekintési jog az Alkotmánybíróság értelmezése szerint a tisztességes eljáráshoz való jog részjogosítványa. Az iratbetekintési jog és az adótitokhoz való alapjog egymáshoz való viszonyát, azok korlátozhatóságát az Alkotmánybíróság a 3223/2008. (VII.2.) AB határozatában úgy fogalmazta meg, hogy: *„alapvető jog más alapvető jog érvényesülése vagy valamely alkotmányos érték védelme érdekében, a feltétlenül szükséges mértékben, az elérni kívánt céllal arányosan, az alapvető jog lényeges tartalmának tiszteletben tartásával.”*

Az adóhatóságnak közhatalmi tevékenysége körében az ügyfél részvételi jogát biztosítani kell, a tisztességes eljáráshoz való jog e részjogosítványának korlátozására csak alkotmányos keretek között van mód.

Az adóigazgatási eljárásra a (rég) Art. 1. § (1) bekezdése kimondja, hogy e törvény célja az adózás rendjének, az eljárás törvényessége és eredményessége érdekében az adózók és adóhatóságok jogainak és kötelezettségeinek egységes szabályozása. A fent megjelölt alkotmányos és alapvető követelményeknek az iratbetekintés biztosítása, illetve engedélyezése során is érvényesülniük kell. A (rég) Art. 12. § (1) bekezdésében kimondja, hogy az adózó jogosult az adózásra vonatkozó iratok megismerésére, minden olyan iratba betekinthet, arról másolatot készíthet, vagy kérhet, amely jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükséges.

A Kúria megállapította, hogy a felperes a nyomozóhatóságnál lévő számlái vonatkozásában kérte az adóhatóságtól az iratbetekintést. A felperes számviteli bizonylatai nem esnek a (rég) Art. 12. § (3) bekezdése szerinti törvényi kizárás alá, ezért az azokba való betekintés, jogszerűen nem volt korlátozható, a felperes tisztességes eljáráshoz fűződő joga sérült. Az alperes hivatkozásával szemben nincs annak jelentősége, hogy a felperes saját iratanyagát tekintette meg az adóhatóság,

illetve, hogy a felperes élhetett-e vagy sem a büntetőeljárás során az iratbetekintés jogával. Utóbbi megítélése a büntetőeljárás keretében rendelkezésre álló jogorvosalti fórumok feladata.

2.7. Önellenőrző kérdések

- Sorolja fel, milyen jogai és kötelezettségei vannak az adózónak!
- Hogyan korlátozható az iratbetekintés joga?
- Hogyan gyakorolható az önellenőrzés joga?
- Ismertesse a NAV jogállását!
- Milyen különös illetékességi szabályokat ismer a NAV esetében?
- Milyen adóügyekben jár el a helyi önkormányzat jegyzője?

2.8. Érdekessegek

- Az adózók minősítésével kapcsolatos információk a NAV weblapján:
https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/ugyfeliranytu/nezzen-utana/inf_fuz/2022/71.-informacios-fuzet---tudnivalok-az-adozoi-minositesrol
- Köztartozásmentes adózók adatbázisa:
https://nav.gov.hu/adatbazisok/koztartozasmentes/egyszeru_lekerdezes
- Megbízható adózók lekérdezése:
https://nav.gov.hu/adatbazisok/megbizhato_adozok
- A NAV szervezeti ábráját, s a szervezeti egységek további tagolását az 5/2022. (VIII. 5.) PM utasítás tartalmazza, mely az alábbi linken elérhető:
https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/kozadat/altalanos_kozzeteteli_lista/nav_feladat_es_hataskore_1366633265651/szmsz/nav_szmsz/nav_szmsz/2022.08.06-tol-hatalyos-nav-szmsz

Felhasznált irodalom

- SIMON István (szerk.) (2007): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Osiris Kiadó.
- VARGA Erzsébet (2015): Az adózás eljárási szabályai. In: HALUSTYIK Anna (szerk.): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Pázmány Press.
- VARGA Judit (2016): A hazai központi adóigazgatási szervezetrendszer változása a rendszerváltástól napjainkig, s a jelenlegi adóhatósági struktúra kapcsolatrendszere. *Közjogi Szemle*, 9. évf. 2 sz. 48–56.
2010. évi CXXII. törvény a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról
2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről
2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról
2017. évi XC. törvény a büntetőeljárásról
- 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet az adóigazgatási eljárás részletszabályairól
- 485/2015. (XII. 29.) Korm. rendelet a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről

3. FEJEZET

ADÓHATÓSÁGI ELJÁRÁS: AZ ADÓMEGÁLLAPÍTÁSI MÓDOKTÓL A JOGORVOSLATOKIG

*Bordás Péter**

Eset: Jogorvoslat a túlzó mértékű adómegállapítással szemben

A Heves Megyei Kormányhivatal, mint az alapügy alperese – Lőrinci Város Jegyzője határozatát megváltoztatva – a felperest 2017. január 1. napjától évi 927 690 Ft telekadó megfizetésére kötelezte. Az első- és másodfokú adóhatósági határozatok a felperesre kivetett telekadó mértékét a Htv., valamint Lőrinci Város Önkormányzat Képviselő-testülete 21/2015. (X. 29.) önkormányzati rendeletének (Ör.) a telekadóra vonatkozó 4. és 5. §-ai alapján állapították meg.

A másodfokú adóhatósági határozattal szemben felperes kereseti kérelmet nyújtott be az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz. A bíróság az előtte folyó eljárásban igazságügyi környezetvédelmi szakértőt rendelt ki, aki szakvéleményében megállapította, hogy a perbeli ingatlan adott állapotában ipari célú hasznosításra nem alkalmas (belterületi, kivett ipartelep), a vizsgált ipari területen az egészségveszélyeztetési kockázat sem zárható ki. A szakvélemény szerint a területen az ingatlanok jelen állapotukban lényegében forgalomképtelennek tekinthetők.

A bíróság mindezek alapján az előtte folyó eljárást felfüggesztette, és végzésével kezdeményezte az Ör. 4. § (2) bekezdésének és 5. § (2) bekezdésének vizsgálatát a Kúria Önkormányzati Tanácsa előtt, indítványozta jogszabálysértés megállapítását, valamint a rendelkezés megsemmisítését, és alkalmazása tilalmának kimondását. Az indítvány szerint az Ör. nem veszi figyelembe a helyi sajátosságokat és az adóalanyok teherbíró-képességét, ebből következően a helyi adó konfiskáló jellegű, az adó mértéke ugyanis alkalmas arra, hogy az adóztatott vagyontárgyat rövid időn belül feleméssze. Az indítvány szerint az Ör. hivatkozott rendelkezései sértik a Htv. 6. § d) pontját és 7. § g) pontját.

Az érintett önkormányzat védirata szerint a szakértői értébecslés értelmében a perbeli ingatlan forgalmi értéke 160 700 000 Ft. A Kúria gyakorlata szerint az érintett tulajdon értékének 21%-a nem tekinthető túlzottnak. Az önkormányzatnak a korábbi azbeszt-kármentesítés elégtelen voltáról nincs tudomása, környezeti kockázat nem csökkentik az ingatlanok értékét. Az önkormányzat hivatkozott arra is, hogy a Htv. 7. § g) pontját nem sértette meg, ugyanis a helyi sajátosságokat és az adóalanyok teherbíró-képességét a rendeletalkotás során figyelembe vette.

Forrás: a Kúria Köf.5.014/2018/4. számú határozata

* Dr. Bordás Péter PhD, egyetemi adjunktus

Kapcsolódó kérdések:

- Milyen jogorvoslati lehetőségek állnak nyitva a jegyző határozatával szemben?
- Az adott ügyben a Kúria túlzónak ítéli-e a telekadó mértékét?
- A kár megállapításáról és az okozott környezeti kárral kapcsolatos kártérítési igényről dönthet a Kúria? Mire terjed ki a hatásköre?
- Az önkormányzat jogosult-e adómentességeket, adókedvezményeket megállapítani vagy hatályon kívül helyezni a telekadó vonatkozásában?

3.1. Az adómegállapítási módok

Adómegállapítási módok alatt azt értjük, hogy ki és milyen technikával határozza meg a fizetendő adót. Az adózás rendjéről szóló törvény (Art.) szerint az adót és a költségvetési támogatást az adózó önadózással; a kifizető és a munkáltató adólevonással; az adóbeszedésre kötelezett adóbeszedéssel; az adóhatóság pedig kivetéssel, kiszabással, illetve utólagos adómegállapítás keretében állapítja meg.⁶⁰

A következőkben e technikákat elemezzük röviden, a főbb sajátosságokra hívjuk fel a figyelmet.

3.1.1. Az önadózás

Az egyik leggyakoribb adómegállapítási mód az önadózás. Önadózás keretében az adózó (az adó alanya) maga állapítja meg, továbbá vállalja be és fizeti meg az adót az adóhatóság részére. Az önadózás előbbi három részkötelezettség teljesítését jelenti (SIMON 2012, 92). A jogi személyekre és egyéb szervezetekre a törvény az önadózást fő szabályként írja elő, míg természetes személyeket kizárólag a törvényben meghatározott esetben terheli önadózási kötelezettség. Jogi személyek és egyéb szervezetek esetében tehát fő szabály az önadózás. Kivételnek minősül, ha a jogszabály alapján az adót kivetéssel, kiszabással állapítja meg a hatóság, így például az építményadó, a telekadó, a gépjárműadó, a vagyonszerzési illeték, az áfa és a jövedéki adó speciális eseteiben, valamint a kiszabással megállapított eljárási illetékek esetében.

A természetes személy az adóját akkor állapítja meg önadózással, ha

- vállalkozó (kivéve: az építményadó, a telekadó, a gépjárműadó, a vagyonszerzési illeték, az áfa és a jövedéki adó speciális eseteiben, valamint a kiszabással megállapított eljárási illetékek esetében);
- áfa alanya vagy
- a személyi jövedelemadóját nem a munkáltatója (kifizetője) állapítja meg.⁶¹

Az önadózást elektronikus úton kell teljesíteni, azaz ügyfélkapun keresztül. Ez alól csak a vállalkozási tevékenységet nem végző magánszemélyek képeznek kivételt, akik hagyományosan, papíralapon, személyes ügyintézés keretében is eleget tehetnek e kötelezettségüknek.

⁶⁰ Art. 46. §.

⁶¹ Art. 47. § (2) bek.

Érdemes felidézni, hogy szorosan idekapcsolódik az önellenőrzés joga. Ez alapján az önadózás útján megállapított vagy megállapítani elmulasztott adót, adóalapot és a költségvetési támogatást az adózó helyesbítheti.

Az önadózás egyik fontos részkötelezettsége a bevallás, melynek teljesítését a magánszemélyek személyi jövedelemadója esetében a NAV adóbevallási tervezet elkészítésével segíti elő erre irányuló kérelem nélkül. Az elkészített adóbevallási tervezeteket a NAV az ügyfélkapun keresztül elérhetővé teszi. Ügyfélkapu-regisztráció hiányában a magánszemélyek kérhetik – akár SMS-ben, telefonon is –, hogy az állami adó- és vámhatóság papíralapon küldje meg az adóbevallási tervezetüket. Ha a magánszemély az adóbevallás határidejéig nem fogadja el, egészíti ki vagy javítja az adóbevallási tervezetet, illetőleg nem nyújt be önadózóként elkészített 17SZA bevallást, akkor az adóbevallási tervezet adóbevallássá válik. Az ellenőrzés és a jogkövetkezmények szempontjából az adóbevallási tervezet is önadózásnak minősülnek.

3.1.2. Az adólevonás

Az adólevonás mint adózói kötelezettség az anyagi jogi adóalany helyzetét könnyíti meg azzal, hogy egy másik adózóra terheli az adómegállapítás kötelezettségét, azzal az indokkal, hogy az feltételezhetően felkészültebben tudja teljesíteni. Az adóhatóság szempontjából e megoldás a legolcsóbb az adó megállapítására és beszedésére, ugyanis egy adózóra hárítja annak költségeit, továbbá megnehezíti az adóelkerülést, és biztosítja a közbevételek folyamatosságát. Az adóalany szempontjából pedig azért előnyös, mivel mentesíti őt az adómegállapítás kötelezettsége alól. Az angolszász terminológiában „pay-as-you-earn” megoldásnak nevezik ezt, tükrözve azt, hogy a jövedelem megszerzésekor egyúttal levonásra és megfizetésre is kerül az adó (SIMON 2012, 93). Az adólevonás lehet rendszeres (például a bérjővedelem esetén), de lehet eseti jellegű is (például a kamatjövedelmet illetően).

A hazai gyakorlatban a személyi jövedelemadó és járulékai esetében e módszert alkalmazzák. Lényege tehát, hogy a munkáltató (vagy kifizető) a magánszemély jövedelmét és az azt terhelő adót, járulékokat megállapítja és bevallja, az adót befizeti, túlfizetés esetén az adókülönbözetet a magánszemélynek visszatéríti, valamint az előzőek elszámolásáról bizonylatot állít ki a magánszemély részére. A munkáltató (kifizető) az általa levont személyi jövedelemadó-előleget és a járulékokat (természetbeni egészségbiztosítási járulék, pénzbeli egészségbiztosítási járulék, munkaerőpiaci járulék, valamint nyugdíjjárulék) az elszámolt hónapot (a kifizetés hónapját) követő hó tizenkettedik napjáig fizeti meg.⁶² Fontos, hogy az ellenőrzés és a jogkövetkezmények szempontjából az adólevonás is önadózásnak minősül, azaz gyakorolható az önellenőrzés joga.

Ha a munkáltató vagy kifizető adólevonási kötelezettségét részben vagy egészben elmulasztotta, vagy a megállapított és levont adót nem fizette meg, akkor vele szemben

⁶² Art. 47. §, valamint 3. számú melléklete.

a késedelmi pótlék mellett mulasztási bírság is kiszabható. A bírság alapja a levonni, illetve megfizetni elmulasztott adó összege.⁶³

3.1.3. Az adóbeszedés

Az adóbeszedés technikája nagyban hasonlít az adólevonáshoz, viszont a különbség abban áll, hogy az adólevonásnál a munkáltató által fizetendő járandóságból (az adóalany bevételeiből) kerül levonásra az adó összege. Addig az adó beszedésére kötelezett nem juttat bevételt az adó alanyának, sőt ellenkezőleg, tőle pénzt vesz át, valamely adóköteles tevékenysége miatt (SIMON 2012, 97). Az adóbeszedésre kötelezett kiszámítja az adó összegét, közli azt az adó alanyával, és az adót átveszi tőle.⁶⁴ Adóbeszedéssel mint technikával a hazai rendszerben az idegenforgalmi adó és a bérfőzés után fizetendő jövedéki adó estében találkozhatunk.

Az idegenforgalmi adó esetében a szálláshely tulajdonosa, illetve üzemeltetője (adóbeszedésre kötelezett) megállapítja és a szállásdíjjal együtt beszedi az adót, majd bevallja és befizeti a helyi adóhatóságnak az adóalany által megfizetett idegenforgalmi adót. Az adóbeszedésre kötelezett akkor is tartozik befizetni az adót, ha annak beszedését elmulasztotta.⁶⁵ Ha ez megtörténne, vagy a beszedett adót nem fizeti meg, akkor az adóbeszedésre kötelezett a késedelmi pótlék mellett mulasztási bírsággal is sújtható.⁶⁶ Az adóbeszedésre kötelezett a beszedett adóról az adó alapjának és összegének a megállapítására alkalmas nyilvántartást vezet, és az adóalanynak bizonylatot ad.⁶⁷ Az adóbeszedésre kötelezett az általa beszedett adóról adott adóbevallását helyesbítheti, azaz élhet az önellenőrzés jogával.⁶⁸

3.1.4. A hatósági adómegállapítás

A törvényben meghatározott esetben az adóhatóság az adót az adózó adatbejelentése, bevallása vagy más hatóság adatszolgáltatása alapján kivetés, illetve kiszabás útján határozatban állapítja meg.⁶⁹ Ez a megoldás az előbbiekhöz képest az adóhatóság számára költségesebb forma, viszont vannak olyan esetek, amikor az adóalanytól vagy más adózótól nem lehet elvárni, hogy közreműködjön az adó megállapításában, annak bonyolultsága miatt.

Két típusát különíthetjük el a hatósági adómegállapításnak: az adókivetést és az illetékkiszabást. Közös szabály, hogy az adómegállapítás az adózó (adat)bejelentése, bevallása, illetve adatszolgáltatása alapján, hivatalból induló hatósági eljárás keretében, határozattal kerül megállapításra.⁷⁰ Az adóhatóság a fizetendő adóról, az adófizetés

⁶³ Art. 232. §.

⁶⁴ Art. 48. § (2) bek.

⁶⁵ Htv. 34. §.

⁶⁶ Art. 232. §.

⁶⁷ 465/2017. Korm. rendelet 23. § (8) bek.

⁶⁸ Art. 54. § (7) bek.

⁶⁹ Art. 48. § (1) bek.

⁷⁰ Art. 141. § (4) bek.

módjáról és idejéről, továbbá – ha törvény előírja – az adóalapról, az adómentességről vagy adókedvezményről a bevallás (bejelentés) adatai alapján határoz.

Adókimetelés keretében a NAV határozattal állapítja meg:

- a regisztrációs adót;
- az áfatörvényben meghatározott esetekben az áfát (például új közlekedési eszköz más tagállamból történő beszerzése esetén);
- a jövedéki adóról szóló törvény által meghatározott esetekben a jövedéki adót;
- a belföldi gépjárművek adóját.

Az önkormányzati adóhatóság *kivetéssel* állapítja meg:

- az építményadót, a telekadót, a magánszemély kommunális adóját;
- továbbá – ha az önkormányzati rendelet másként nem rendelkezik – a települési adót.⁷¹

Az önkormányzati adóhatóság az adót közhiteles nyilvántartások adatainak alapulvételével is megállapíthatja, ha ez alapján a tényállás tisztázott. Helyi adókimetelés esetében az adózó adatbejelentését – az adómegállapításhoz való jog elévülési idején belül – módosíthatja, kivéve, ha az adóhatóság az adót az ellenőrzés során feltárt tényállás alapján állapította meg.⁷²

Illetékkiszabás útján a NAV határozatban állapítja meg:

- a vagyonszerzési illetéket (például ingatlanvásárlás esetén), továbbá
- az illetéktörvény szerint kiszabás alapján fizetendő eljárási illetéket, azzal, hogy a bírósági eljárási illetékek vonatkozásában 2023-tól a jogerős ítélet tartalmazza az illeték megfizetésére szóló felhívást és annak határidejét is.⁷³

Az adóhatósági eljárás

Az adóhatósági eljárás alapvetően valamely jog vagy kötelezettség megállapítására irányul, így az adóhatóság feladata, hogy az ügyben hozott döntésében körülhatárolja a jogosultság gyakorlásának kereteit és a kötelezettség teljesítésének feltételeit (HERICH 2022, 66). A hatósági eljárás többek között irányulhat az adóalap, adó, adóelőleg, adómentesség, adókedvezmény, adófizetési kötelezettség megállapítására; költségvetési támogatási jogosultság megállapítására; adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési igény elbírálására; költségvetési támogatás kiutalására; az ellenőrzés során feltárt jogsértés és jogkövetkezménye megállapítására; vagy épp törvényben előírt fizetési kötelezettségtől való eltérés engedélyezésére.

⁷¹ Art. 141. §.

⁷² Art. 141. § (8) bek.

⁷³ Art. 141. § (3) bek.

Az adóhatósági eljárás megindítása

A hatósági eljárás hivatalból vagy az adózó kérelmére (bejelentésére, bevallására) indul.⁷⁴ A kérelem az adózó olyan nyilatkozata, amellyel hatósági eljárás lefolytatását, illetve a hatóság döntését kéri jogának vagy jogos érdekének érvényesítése céljából.⁷⁵ A hatósági eljárás megindításának módját az Art. külön rögzíti az egyes eljárások tekintetében. Az eljárások egy része csak kérelemre vagy hivatalból, míg másik részük mindkét formában indulhat.

Kérelemre indul különösen:

- a nyilvántartás vezetésével kapcsolatos;
- a fizetési halasztás, részletfizetés engedélyezése iránti;
- az adómérséklési;
- az adó soron kívüli megállapítása iránti;
- az adó feltételes megállapítása iránti hatósági eljárás.

Hivatalból indul különösen:

- a nyilvántartás vezetésével kapcsolatos;
- a hatósági adómegállapítás, adatszolgáltatás, bejelentés, bevallás alapján (adókiivetés, illetékkiszabás);
- az ellenőrzés megállapításairól szóló határozat meghozatala érdekében lefolytatott hatósági eljárás;
- az adózó minősítési eljárása.

A hatósági eljárás típusai

Az Art. felsorolja és részletezi az egyes hatósági eljárásokat, melyek a következők:

- kockázatelemzési eljárás;
- hatósági adómegállapítás bejelentés, bevallás alapján;
- utólagos adómegállapítás;
- az adó soron kívüli megállapítása;
- az adózó minősítési eljárása;
- állami garancia beváltásához kapcsolódó eljárás;
- feltételes adómegállapítás;
- a szokásos piaci ár megállapítása;
- a hozzáadottértékadó-visszatérítési kérelemmel kapcsolatos eljárás;
- a közösség más tagállamában, illetve harmadik államban letelepedett adóalany áfa-visszatérítési jogának Magyarországon történő érvényesítésével kapcsolatos eljárás;
- fizetési kedvezményekhez kapcsolódó eljárás;

⁷⁴ Air. 29. §.

⁷⁵ Air. 44. §.

- különös eljárások: az önellenőrzés elbírálása határozattal; visszatérítési igény érvényesítése az Alkotmánybíróság, a Kúria, illetve az Európai Unió Bírósága döntése alapján; illetve az áfa-visszatérítési igény érvényesítése az Alkotmánybíróság, illetve az Európai Unió Bírósága döntése alapján.⁷⁶

Ügyintézési határidők

Adóügyekben az általános ügyintézési határidő 30 nap, melyet legfeljebb 30 nappal az adóhatóság vezetője meghosszabbíthat, például abban az esetben, ha az ügyben külföldi szervezetet kell megkeresni vagy szakértő bevonására kerül sor. Ehhez képest vannak speciális határidők, így 8 nap, ha jogszabály nem rendelkezik valamely eljárási cselekmény határidejéről, vagy 5 nap áll rendelkezésre az eljáró adóhatóság kijelölésére, illetve 90 nap van a feltételes adómegállapításra irányuló eljárás lefolytatására.

Az ügyintézési határidő a kérelemnek az eljárásra hatáskörrel és illetékességgel rendelkező adóhatósághoz történő megérkezését követő napon, a hivatalból induló eljárás az első eljárási cselekmény megkezdésének napján kezdődik. A napokban megállapított határidőbe nem számít bele a határidő kezdetére okot adó cselekmény vagy körülmény bekövetkezésének, a közlésnek, a kézbesítésnek, valamint a hirdetmény kifüggesztésének és levételének napja.⁷⁷

Ha az adóhatóság a rá irányadó ügyintézési határidőt – az adózónak és az eljárás egyéb résztvevőjének fel nem róható okból – túllépi, köteles az adózó által az eljárás lefolytatásáért megfizetett illetéknek vagy díjnak megfelelő összeget – ha pedig az ügyintézés időtartama meghaladja az irányadó ügyintézési határidő kétszeresét, akkor pedig az összeg kétszeresét – az adózó részére visszafizetni.⁷⁸

Az igazolási kérelem

A hatósági eljárás során előfordulhat, hogy az adózó valamely határnapot, határidőt önhibáján kívül elmulaszt, s ekkor igazolási kérelmet terjeszthet elő. A kérelmet a mulasztásról való tudomásszerzést vagy az akadály megszűnését követően, de legkésőbb az elmulasztott határnaptól vagy a határidő utolsó napjától számított, az igazolni kívánt eljárási cselekményre előírt határidővel megegyező időtartamon, de legfeljebb negyvenöt napon belül; a bevallási határidő elmulasztása esetén a mulasztásról való tudomásszerzést vagy az akadály megszűnését követő tizenöt napon belül, a bevallás pótlásával egyidejűleg terjesztheti elő az adózó.⁷⁹

A kapcsolattartás

Az adóhatóság írásban, elektronikus úton (ez is írásbelinek minősül) vagy személyesen, telefonon (azaz szóban) tart kapcsolatot az adózóval és az eljárásban részt vevőkkel. Ha

⁷⁶ Art. 135. §.

⁷⁷ Air. 50. §.

⁷⁸ Air. 51. §.

⁷⁹ Air. 53. §.

törvény másként nem rendelkezik, a kapcsolattartás formáját az adóhatóság tájékoztatása alapján az adózó választja meg, kivéve azokat, akik elektronikus ügyintézésre kötelezettek.⁸⁰

A tényállás tisztázása a hatósági eljárásban

Ha a döntéshozatalhoz nem elegendő a rendelkezésre álló adat, az adóhatóság bizonyítási eljárást folytat le. Ha a hatósági eljárást ellenőrzés előzte meg, az ellenőrzés során feltárt tényállást veszik alapul. Az adóhatóság szabadon választja meg a bizonyítás módját, és a rendelkezésre álló bizonyítékokat bizonyító erejüknek megfelelően értékeli.⁸¹ Az adóhatóság által hivatalosan ismert és a köztudomású tényeket nem kell bizonyítani. Az eljárásban nem használható fel bizonyítékként a jogszabálysértéssel megszerzett bizonyíték.

Ha a tényállás tisztázása során szükséges, az adóhatóság felhívhatja az adózót okirat vagy más irat bemutatására, illetve nyilatkozattételre is. Ha a tényállás tisztázására ingó, ingatlan (szemletárgy) vagy személy megtekintése vagy megfigyelése szükséges, az adóhatóság szemlét rendelhet el. Azt, akinek személyes meghallgatása az eljárás során szükséges, az adóhatóság kötelezi, hogy a megjelölt helyen és időpontban jelenjen meg, ha előbbi személy a szabályszerű idézésnek nem tesz eleget, eljárási bírsággal sújtható. Ha az idézett személy kora, egészségi állapota vagy más méltányolható ok miatt az adóhatóság előtt nem képes megjelenni, az idézett személyt a lakóhelyén vagy tartózkodási helyén kell meghallgatni.

Ha az ügyben jelentős tény vagy egyéb körülmény megállapításához különleges szakértelem szükséges, és az eljáró adóhatóság nem rendelkezik megfelelő szakértelemmel, akkor szakértőt kell meghallgatnia vagy – legalább 15 napos határidő tűzésével – szakvéleményt kell kérnie. Továbbá az adóhatóság tárgyalás tartását is elrendelheti, ha a tényállás tisztázásához szükség van az eljárásban részt vevő személyek együttes meghallgatására.⁸²

Az adóhatóság döntése

Az adóhatóság az adóügy érdemében határozattal, az eljárás során eldöntendő egyéb kérdésben végzéssel dönt.⁸³ Az adóügy érdeméhez tartozik minden, az adókötelezettséget érintő, az adózó, az adó megfizetésére kötelezett személy jogát, kötelezettségét megállapító döntés. A nyilvántartás vezetésével kapcsolatos hatósági eljárásban, ha az Air. másként nem rendelkezik, az adóhatóság csak abban az esetben hoz határozatot, ha az adózó kérelmét nem teljesíti. Határozatnak minősül a fizetési meghagyás is.

A döntés tartalmazza az eljáró adóhatóság, az adózó és az ügy azonosításához szükséges minden adatot, a rendelkező részt – az adóhatóság döntését, a jogorvoslat

⁸⁰ Air. 36. §.

⁸¹ Air. 58. §.

⁸² Air 62–68. §.

⁸³ Air 72. §.

igénybevételével kapcsolatos tájékoztatást és a felmerült eljárási költséget –, továbbá a megállapított tényállásra, a bizonyítékokra, a mérlegelés és a döntés indokaira, valamint az azt megalapozó jogszabályhelyek megjelölésére is kiterjedő indokolást. Az adóhatóság döntése végleges, ha azt az adóhatóság már nem változtathatja meg.⁸⁴ Ha a döntésben elírás, illetve számítási hiba van, és az nem hat ki az ügy érdemére, az adóhatóság a döntést kijavítja.

A döntést az adóhatóság közli az adózóval, valamint azzal, akire nézve az rendelkezést tartalmaz, és akinek a jogát vagy jogos érdekét érinti. Az adóhatóság a döntést írásbeli alapon történő kapcsolattartás esetén hivatalos iratként vagy elektronikus úton – ügyfélkapun keresztül – kézbesíti. Az adóhatósági irat a postai kézbesítés mellőzésével saját kézbesítő útján is elküldhető.⁸⁵

A kézbesítés szabályait is rögzíti az Air. Az adózó vagy képviselője adóhatósághoz bejelentett címére, valamint Magyarországon lakóhellyel nem rendelkező külföldi személy magyarországi kézbesítési meghatalmazottja címére feladott adóhatósági iratot a kézbesítés megkísérlésének napján kézbesítettnek kell tekinteni, ha a küldemény az adóhatósághoz a kézbesítés eredménytelensége miatt érkezik vissza. A dokumentumot a postai kézbesítés második megkísérlését követő ötödik munkanapon kell kézbesítettnek tekinteni, ha az adóhatósági iratot a posta a rá vonatkozó szabályoknak megfelelően „nem kereste” jelzéssel küldte vissza az adóhatóságnak.⁸⁶ A közlést hirdetmény útján kell teljesíteni, ha például az adózó elektronikus kapcsolattartásra szolgáló elérhetősége, lakcíme, székhelye ismeretlen, vagy a postai küldemény azzal a megjegyzéssel érkezik vissza, hogy a címzett ismeretlen helyre költözött; vagy a jogutód nem ismert; a kézbesítés egyéb elháríthatatlan akadályba ütközik.⁸⁷

Hatósági adómegállapítás bejelentés vagy bevallás alapján

Az adókimutatás, illetve az adókimutatás az adózó bejelentése, bevallása, valamint adatszolgáltatása alapján történik, mely nemcsak egy adómegállapítási mód, hanem egy eljárási típus is. Az adóhatóság a fizetendő adóról, az adófizetés módjáról és idejéről, továbbá az adóalapról, az adómentességről vagy adókedvezményről a bevallás adatai alapján határoz.

Egyes helyi adók esetében a helyi adóhatóság hatósági adómegállapítás keretében állapítja meg az adót. A vagyonszerzési illetéket, továbbá az illetékekről szóló törvény szerint kiszabás alapján fizetendő eljárási illetéket az állami adó- és vámhatóság állapítja meg. A vagyonszerzési illeték esetében a határozat meghozatalára nyitva álló határidő 60 nap.

Ha az adózó bejelentése vagy bevallása hiányos, valótlan, illetve téves adatokat tartalmaz, akkor az adóhatóság legfeljebb 15 napos határidő tűzésével az adózót hiánypótlásra hívja fel, és arra tekintettel állapítja meg az adót. Az önkormányzati

⁸⁴ Air 73–74. §.

⁸⁵ Air 76–77. §.

⁸⁶ Air 79. §.

⁸⁷ Air. 77/A. §.

adóhatóság az adót a közhiteles nyilvántartások alapulvételével is megállapíthatja, ha a rendelkezésére álló adatok ismeretében a tényállás tisztázott.⁸⁸

Utólagos adómegállapítás

Ha az adóhatóság az ellenőrzése során adókülönbözetet tár fel, azt utólagos adómegállapítás keretében állapítja meg 60 napon belül. A hatósági eljárás kezdő időpontjának a jegyzőkönyv, kiegészítő jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének napját, adózói észrevétel esetén a jegyzőkönyvre tett észrevétel beérkezésének napját kell tekinteni. A hatósági eljárás végén az adóhatóság határozatot hoz, melyben megállapítja a bevallott vagy bevallani elmulasztott, valamint az ellenőrzés során feltárt adó alapját, különbözetét, a feltárt jogszabálysértés jogkövetkezményeit, továbbá kötelezi az adózót a megállapított adókülönbözet és a kirótt jogkövetkezmények teljesítésére, valamint teljesítési határidő tűzésével az ellenőrzés során feltárt szabálytalanságok, mulasztások megszüntetésére kötelez.⁸⁹

Az adó soron kívüli megállapítása

Ez egy olyan, az adó megállapítására irányuló speciális eljárás, melyre év közben, azaz nem az adómegállapításra előírt időszakban, a NAV által hozott határozat keretében kerül sor. Kérelemre indul az eljárás abban az esetben, ha

- az adózó elhalálozik;
- az adózó külföldi letelepedés szándékával az országot elhagyja;
- ha a belföldön székhellyel, tartózkodási hellyel nem rendelkező adózó az adóévben azzal a szándékkal hagyja el az ország területét, hogy az adóév során adóköteles tevékenység vagy jövedelemszerzés céljából vissza nem tér;
- ha a magánszemély vitatja a munkáltatója, kifizetője által megállapított adót.⁹⁰

Az adó feltételes megállapítása

Az adópolitikáért felelős miniszter megállapítja az adózó kérelmére az általa közölt, jövőbeni ügylet áfakötelezettségét, illetve e kötelezettség hiányát, valamint jövőbeni ügyletnek nem minősülő, kérelemben konkrétan megjelölt ügylettel összefüggő társaságiadó-, személyijövedelemadó-, kisvállalatiadó- és helyi iparűzésiadó-kötelezettségek fennállását vagy azok hiányát. Az eljárás határideje 90 nap. Az eljárásban kötelező a szakmai képviselés.⁹¹

A feltételes adómegállapítás specialitása abban áll, hogy a meghozott határozat kötőereje a határozat kiadmányozását követő ötödik adóév utolsó napjáig tart – változatlan feltételek fennállása mellett –, azaz biztonságos adózási feltételeket teremt például egy külföldről betelepülni kívánó vállalkozás számára.

⁸⁸ Art. 141–143. §.

⁸⁹ Art. 144–146. §.

⁹⁰ Art. 147–149. §.

⁹¹ Art. 164–166. §.

Az eljárás díjköteles, aminek mértéke fő szabály szerint 5 millió forint, a kérelem sürgősségi eljárásban történő elbírálása esetén 8 millió forint.

A szokásos piaci ár megállapítására irányuló eljárás

Az adózói kockázatok csökkentése érdekében az Art. lehetővé teszi, hogy az adópolitikáért felelős miniszter az adózó kérelmére határozatban állapítsa meg a kapcsolt vállalkozási viszonyban álló társaságok által egymás között megkötendő, jövőbeni ügyletben érvényesíthető szokásos piaci ár meghatározásakor alkalmazandó módszert, tényeket, körülményeket, valamint, ha lehet, akkor a szokásos piaci árat. Ez is díjköteles eljárás, díja egyoldalú eljárásban öt millió forint, kétoldalú vagy többoldalú eljárásban nyolc millió forint.⁹²

A kockázatelemzési eljárás

Az adóhatóság az adókötelezettségek teljesítésével összefüggő kockázatok azonosítása, valamint az azonosított kockázatok fennállásának kizárása vagy megállapítása érdekében kockázatelemzést végez. A feltárt kockázat megszüntetése érdekében az adóhatóság támogató eljárást indít; az adózót ellenőrzésre kiválasztja; vagy bűncselekmény megelőzése, az adott bűncselekmény felderítése, folytatásának megakadályozása érdekében tájékoztatja az állami adó- és vámhatóság nyomozó hatóságát.⁹³

A fizetési halasztás és a részletfizetés engedélyezése

A fizetési könnyítés két formáját: a fizetési halasztást és a részletfizetést ismeri az adóigazgatás. Az adó egy későbbi időpontban történő teljesítésének engedélyezésével – nem elengedésével – előmozdítható az adófizetés hatékonysága. Az ilyen eljárások mindig kérelemre indulnak. A fizetési könnyítést abban az esetben engedélyezi az adóhatóság, ha a fizetési nehézség a kérelmezőnek nem róható fel, vagy annak elkerülése érdekében az úgy járt el, ahogy az adott helyzetben tőle elvárható, és a fizetési nehézség átmeneti jellegű, tehát az adó későbbi megfizetése valószínűsíthető.⁹⁴

A kérelem elbírálása és a feltételek meghatározása során figyelembe kell venni a fizetési nehézség kialakulásának okait és körülményeit. Magánszemély adózó esetében a fizetési könnyítés a fenti két kitétel figyelmen kívül hagyásával is engedélyezhető, ha a kérelmező igazolja vagy valószínűsíti, hogy az adó azonnali vagy egyösszegű megfizetése családi, jövedelmi, vagyoni és szociális körülményeire tekintettel számára súlyos megterhelést jelent. Ugyanakkor azt is rögzíti az Art., hogy nem engedélyezhető fizetési könnyítés:

- a magánszemélyek jövedelemadójának előlegére és a levont jövedelemadóra;
- a beszedett adóra;

⁹² Art. 174. §.

⁹³ Art. 135–140. §.

⁹⁴ Art. 198. §.

- a kifizető által természetes személytől levont járulékokra;
- az Áfa-törvény szerinti csoportos adóalany és a Tao. törvény szerinti csoportos társasági adóalany számára a csoportos adóalanyiság időszakában.

A természetes személy adózó kérelmére az adóhatóság az általa nyilvántartott, legfeljebb egy millió forint összegű adótartozásra évente egy alkalommal, legfeljebb tizenkettő havi pótlékmentes részletfizetést engedélyez. Fizetési könnyítés engedélyezése esetén fő szabály szerint késedelmi pótlékot is felszámol a hatóság, de méltányolható okból azt elengedheti. Ha a fizetési könnyítés – illetve az alábbi pontban szereplő – adómérséklés iránti kérelmet benyújtó adózó a kérelem benyújtásakor megbízható adózónak minősül, a kérelmével egyidejűleg annak sürgősségi eljárásban történő elbírálására irányuló kérelmet is előterjeszthet, melynek ügyintézési határideje 15 nap. Fontos megjegyezni, hogy ha a kedvezmény feltételeit vagy az esedékes részletek befizetését nem teljesíti az adózó, a kedvezmény érvényét veszti, és a tartozás járulékaival együtt egy összegben esedékessé válik.⁹⁵

Az adómérséklés

Adómérsékléskor a fizetendő adó egy meghatározott részének vagy egészének elengedéséről, azaz az eredeti fizetési kötelezettség összegének csökkentéséről van szó. Az adóhatóság a magánszemély kérelme alapján, az őt terhelő adótartozást – a kifizető által a magánszemélytől levont adó- és járuléktartozás, valamint a beszédessel megállapított adó kivételével –, továbbá a bírság- vagy pótléktartozást mérsékelheti vagy elengedheti, ha azok megfizetése az adózó és a vele együtt élő közeli hozzátartozók megélhetését súlyosan veszélyezteti. Az adóhatóság az adómérséklést, az adózó teljesítőképességéhez mérten, az adótartozás egy részének megfizetéséhez kötheti.⁹⁶

3.2. Jogorvoslatok az adóhatósági eljárásban

Mindenképpen szólni kell az adóhatóság döntéseire kapcsolódó jogorvoslati lehetőségekről. Előfordulhat, hogy a döntés meghozatalakor az adóhatóság nem vett valamilyen tény, bizonyítási eszközt figyelembe, jogszabálysértő módon járt el, vagy egyéb okból kifolyólag nem megfelelő határozatot vagy végzést hozott, ezt akár maga az adóhatóság, akár az adózó is észlelheti.

Az adóhatóság határozata ellen önálló jogorvoslatnak van helye, míg végzése ellen önálló jogorvoslatra csak akkor van mód, ha azt a törvény lehetővé teszi. Egyéb esetben a végzés elleni jogorvoslati jog a határozat, ennek hiányában az eljárást megszüntető végzés ellen igénybe vehető jogorvoslat keretében gyakorolható.⁹⁷ Jogorvoslati eljárás az Air. értelmében kérelemre és hivatalból is indulhat.

⁹⁵ Art. 200. §.

⁹⁶ Art. 201. §.

⁹⁷ Air 118. §.

Kérelemre induló jogorvoslati eljárások:

- a fellebbezési eljárás;
- a felügyeleti eljárás és
- a közigazgatási per.

Hivatalból induló jogorvoslati eljárások:

- a döntés módosítása vagy visszavonása;
- az ügyészségről szóló törvény szerinti ügyészi felhívás és fellépés és
- a felügyeleti eljárás.⁹⁸

3.2.1. A határozat, végzés módosítása és visszavonása

Az adóhatóság a felettes szerv vagy a közigazgatási bíróság által még el nem bírált jogszabálysértő döntését, illetve a közigazgatási perrel érintett, de még el nem bírált jogszabálysértő döntésrészét módosítja vagy visszavonja. Az adóhatóság a döntést az adózó terhére egy alkalommal módosíthatja.

Érvényesül ugyanakkor a súlyosítás tilalma, miszerint a módosító vagy visszavonó döntés kiadmányozására az adózó terhére a döntés véglegessé válásától számított egy éven belül, az adózó javára az adó megállapításához való jog elévüléséig van lehetőség. A súlyosítási határidő leteltét követően nem lehet az adózó javára szóló, visszavont döntéssel azonos jogalapon nyugvó, az adózó terhére szóló új döntést hozni. Az adózó terhére történő módosítás korlátozása nem érvényesül, ha:

- a bíróság büntetőügyben hozott jogerős ítéletével megállapította, hogy az adózó adókötelezettsége teljesítésével összefüggésben csalást, költségvetési csalást, adócsalást, illetve munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalást követett el;
- a döntést hozó adóhatóság dolgozója a köteleességét a büntetőtörvénybe ütköző módon szegte meg úgy, hogy ez a döntés meghozatalát befolyásolta, és ezt a bíróság büntetőügyben hozott jogerős ítélete megállapította; vagy
- az adózó rosszhiszemű volt.⁹⁹

3.2.2. A fellebbezés

Az adózó, illetve az, akire a határozat rendelkezést tartalmaz, az ügy érdemében hozott elsőfokú határozat ellen fellebbezhet. A határozathozatal előtt hozott végzés csak a határozat ellen benyújtott fellebbezéssel támadható meg, kivéve, ha a végzés elleni önálló fellebbezést az Air. megengedi. Önállóan fellebbezhetők például az eljárást megszüntető, a kérelmet visszautasító, az iratbetekintési jog korlátozását elrendelő, az eljárási bírságot kiszabó vagy épp az adatok zárt kezelésére irányuló kérelmet elutasító végzések.¹⁰⁰

⁹⁸ Air 119. §.

⁹⁹ Air 120. §.

¹⁰⁰ Air 122. §.

A fellebbezést és a fellebbezést alátámasztó bizonyítékokat az írásba foglalt döntés közlésétől számított 15 napon belül – utólagos adómegállapítás esetén 30 napon belül – lehet előterjeszteni, annál a hatóságnál, amelyik a megtámadott határozatot hozta.¹⁰¹

Változás 2018-tól, hogy a fellebbezésben és a fellebbezés alapján indult eljárásban nem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékra hivatkozni, amelyről a fellebbezésre jogosultnak az elsőfokú döntés meghozatala előtt tudomása volt, azonban a bizonyítékot az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő, a tényre nem hivatkozott.¹⁰² Ez fokozottabb körültekintést vár el az adózótól.

Az adóhatóságnak a fellebbezést az ügy összes iratával, a fellebbezés beérkezésének napjától számított 15 napon belül, fel kell terjesztenie a felettes szervéhez, az arról kialakított álláspontjával együtt. A felettes szerv a fellebbezéssel megtámadott döntést és a döntéshozatalt megelőző eljárást megvizsgálja, tekintet nélkül arra, hogy ki és milyen okból fellebbezett. Ha a döntéshozatalhoz nincs elég adat, vagy a tényállás további tisztázása szükséges, akkor a felettes szerv a döntés megsemmisítése mellett az ügyben első fokon eljárást adóhatóságot új eljárásra utasíthatja, vagy a tényállás kiegészítése iránt maga intézkedhet, amelynek keretében az első fokon eljárást adóhatóságot – érdemi döntés meghozatala nélkül – a szükséges eljárási cselekmények elvégzésére utasíthatja.

A felettes szerv a határozat ellen irányuló fellebbezést határozattal, a végzés ellen irányuló fellebbezést végzéssel bírálja el. A felettes szerv a korábbi döntést helybenhagyhatja, megváltoztathatja vagy megsemmisítheti. Ha törvény eltérően nem rendelkezik, a fellebbezésnek a döntés végrehajtására halasztó hatálya van.¹⁰³

Ha a jogorvoslati kérelemmel megtámadott döntés részben jogszabálysértő, és ezért új eljárásra utasításnak van helye, a jogorvoslati kérelmet elbíráló felettes szerv csak a jogszabálysértő megállapítások, intézkedések tekintetében rendeli el az új eljárást, egyebekben a döntést helybenhagyhatja vagy megváltoztathatja. A felettes szerv döntésében meghatározza az új eljárásban vizsgálandó körülményeket, illetve az adót, a költségvetési támogatást és a bevételek időszakot, amelyre az új eljárás kiterjed. Ebben az esetben is érvényes a fellebbezésnél tárgyalt új szabály, miszerint nem lehet olyan tényre, bizonyítékra hivatkozni az új eljárás keretében, melyről az adózónak az elsőfokú döntés meghozatala előtt már tudomása volt. Erre és ennek jogkövetkezményeire külön fel kell hívni az adózó figyelmét. Iratpótlás elmulasztása esetén az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés akadályozása miatt mulasztási bírságot szabhat ki.¹⁰⁴

3.2.3. A felügyeleti intézkedés

A felettes adóhatóság kérelemre vagy hivatalból, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter hivatalból felügyeleti intézkedést tesz, ha az ügyben eljárást adóhatóság határozata, önálló fellebbezéssel megtámadható végzése, intézkedése jogszabálysértő, vagy azok meghozatalára

¹⁰¹ Air 124. § (1) bek.

¹⁰² Air 124. § (3) bek.

¹⁰³ Air. 125–127. §.

¹⁰⁴ Air. 129. §.

jogszabálysértő módon nem került sor. A felügyeleti intézkedés iránti kérelem 2018-tól csupán egy alkalommal, a döntés véglegessé válásától számított egy éven belül nyújtható be.

Az adópolitikáért felelős miniszter, illetve a NAV-ot irányító miniszter abban az esetben jár el, ha a felettes adóhatóság az ügyben már döntést hozott, ugyanakkor sem ők, sem a felettes adóhatóság nem tehetnek felügyeleti intézkedést, ha az adóhatóság döntését vagy annak részét a közigazgatási bíróság már elbírálta.

Az adóhatóság az erre irányuló felhívásától számított 15 napon belül köteles az iratokat felterjeszteni a felügyeleti intézkedést gyakorlónak. A felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter a jogszabálysértő határozatot megváltoztathatja, megsemmisítheti, szükség esetén új eljárás lefolytatását rendelheti el, vagy az elsőfokú adóhatóságot eljárás lefolytatására utasíthatja. A felettes adóhatóság a felügyeleti intézkedés iránti kérelmet visszautasíthatja, ha a döntés ellen közigazgatási per van folyamatban, a felügyeleti intézkedést azonban mellőzi, ha jogszabálysértés nem állapítható meg.

Itt is érvényesül a súlyosítási tilalom, s ennek keretében nem hozható olyan döntés, amely az adókötelezettséget, az adó alapját, az adó összegét, a költségvetési támogatás alapját, összegét az adózó terhére változtatja meg. Ha a felügyeleti intézkedést gyakorló megállapítása szerint a felülvizsgált határozat súlyosításának lenne helye, akkor a jogszabálysértő határozatot megsemmisíti, és új eljárás lefolytatását rendeli el.¹⁰⁵

3.2.4. A közigazgatási per

Az adózó, az önálló fellebbezéssel nem támadható végzések kivételével, a véglegessé vált döntés ellen indíthat közigazgatási pert a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Kp.) alapján. 2018-tól kezdve a másodfokú adóhatósági végzések egy része ellen is kezdeményezhető közigazgatási per. Fellebbezéssel támadható döntés esetén közigazgatási per csak akkor indítható, ha az arra jogosultak valamelyike fellebbezett és a fellebbezést elbírálták.

Ha a jogsértés megszüntetésére felszólító ügyészi felhívásban megállapított határidő eredménytelenül eltelt, az ügyész közigazgatási pert indíthat az adóhatóság véglegessé vált döntése ellen, vagy az adóhatóság eljárási kötelezettségének elmulasztása esetén az adóhatóság eljárásra kötelezése iránt. Az adóhatósági döntés elleni közigazgatási perben egyezségnek nincs helye.¹⁰⁶

Fő szabály szerint a közigazgatási kollégiummal működő törvényszékek hatáskörébe tartoznak azok a közigazgatási perek, amelyek elbírálását törvény nem utalja a Kúria vagy az ítéltábla hatáskörébe. A keresetlevelet – ha törvény eltérően nem rendelkezik – a vitatott közigazgatási cselekmény közlésétől számított harminc napon belül kell a vitatott cselekményt megvalósító közigazgatási szervhez benyújtani, aki harminc napon belül továbbítja az ügy irataival együtt a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező bírósághoz.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Air. 128. §.

¹⁰⁶ Air. 130. §.

¹⁰⁷ Kp. 39. §, 40. §.

3.2.5. Az ügyészi felhívás

Speciális jogorvoslati lehetőség, hogy ha az ügyész az ügyességről szóló törvény alapján felhívással él, vagy sikertelen felhívás esetén fellép. Az adóhatóság az ügyész által kifogásolt döntését korlátozás nélkül módosíthatja (megváltoztathatja), illetve visszavonhatja (megsemmisítheti), akkor is, ha jogszabály ezt egyébként korlátozza, vagy nem teszi lehetővé.¹⁰⁸

3.3. Visszatérés az esethez

Az indítvány vizsgálata alapján a Kúriának először az adóterhelés jogszerűségének, majd abszolút mértéke elfogadhatóságának, végül a megállapítás legitimitása kérdésére kellett választ adni.

A Htv. 7. § g) pontja alapján az önkormányzat adómegállapítási jogát korlátozza az, hogy az adóalap fajtáját, az adó mértékét, a rendeleti adómentességet és adókedvezményt úgy állapíthatja meg, hogy azok összességükben egyaránt megfeleljenek a helyi sajátosságoknak, az önkormányzat gazdálkodási követelményeinek és az adóalanyok széles körét érintően az adóalanyok teherviselő képességének.

A Kúria a periratok alapján megállapította, hogy az ingatlant magában foglaló terület tekintetében a környezeti kár fennállása vitatott, mely külön eljárás tárgya. Az igazságügyi környezetvédelmi szakértő állítása a forgalomképtelenséget illetően ugyanakkor ingatlanforgalmi szempontból nem okszerű, hiszen feltételezett káros hatások léte esetén is lehet az ingatlan forgalmi értéke, ami – akár negatív értékű is – csak ingatlanforgalmi módszerek alkalmazásával határozható meg. A Htv. mentességi szabályainak a hivatkozott ok alapján való sérelmére vonatkozóan ezért a Kúria a jelen indítvány alapján, az adott tényállás mellett, az igényt nem tartotta megalapozottnak.

A Kúria Köf. 5024/2016/5. számú határozatában a telek értékének 64%-át kitevő éves adómértéket minősítette konfiskálónak arra tekintettel, hogy a következő években az adóteher összege meghaladta a telek értékét. A Köf.5081/2013. számú ügyben pedig az adótárgy értékének 70%-át kitevő adóteher minősült túlzónak.

Az a körülmény tehát, hogy a képviselő-testületi döntés a helyi önkormányzati gazdasági érdekre figyelemmel van, és ezzel érinti természetesen az adózók teherviselését, külön sérelem híján, nem jogellenes. Sem a Htv. 6. § c) pontja, sem 7. § g) pontja ezt a lehetőséget nem zárják ki. A Kúria megállapította, hogy jelen ügyben az ingatlan szabályozása nem egyedi, hanem vele területi egységet képező további ingatlanokra terjed ki. A szabályozás ezért nem tekinthető jogellenesen megkülönböztetőnek, hanem normatívnak minősül.

A települési önkormányzat képviselő-testülete helyi ügyek körébe tartozó mérlegelése keretében – törvény szabta határok között – szabadon differenciálhat, akár közös szabály általánosságának kiterjesztése (azaz a különbözőkre szóló differenciálás

¹⁰⁸ Air. 131. §.

mentesség útján való megállapításának mellőzése) útján is. A Kúria szerint az Ör. korábbi mentességi szabályának szűkítése tehát az indítvány által hivatkozott alapokon nem kifogásolható.

3.4. Önellenőrző kérdések

- Mi az adóbevallási tervezet?
- Hogyan határozható el az adólevonás és az adóbeszedés technikája?
- Milyen adóhatósági eljárástípusokat ismer?
- Milyen feltételek mellett állapíthat meg fizetési könnyítést az adóhatóság?
- Mikor és hogyan élhet a fellebbezés lehetőségével az adózó?

3.5. Érdeklődések

- Alkotmányos jogorvoslat adóeljárásban. Az Alkotmánybíróság megsemmisítette a Kúria adóbírással kapcsolatos ítéletét a 22/2017. AB (IX. 11.) számú határozatában:
<https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=A17H0022.AB×hift=ffffff4&txtreferer=00000001.TXT>
- A NAV tájékoztatója az adóbevallásról:
[https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/ugyfeliranytu/nezzen-utana/inf_fuz/2022/24_informacios_fuzet -
Bevallasi adofizetesi informaciok](https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/ugyfeliranytu/nezzen-utana/inf_fuz/2022/24_informacios_fuzet_-_Bevallasi_adofizetesi_informaciok)
- A hatósági eljárás általános rendje:
https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/kozadat/altalanos_kozzeteteli_lista/hatosagi_ugyek_rendje/ld_a_hatosagi_ugyek_intezesenek_rendjevel_kapcsolatos_adatok/Hatosagi_eljaras_tajekoztato

Felhasznált irodalom

HERICH György (2022): *Adótan*. Pécs, Penta Unió.
 SIMON István (szerk.) (2012): *Pénzügyi jog II*. Budapest, Osiris Kiadó.
 2017. évi I. törvény a közigazgatási perrendtartásról
 2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról
 2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről
<https://ado.hu/rovatok/ado/uj-art-megvaltozik-az-adozas-vilaga> (2022.02.09.)
https://www.nav.gov.hu/nav/tudjon_rola/Az_ingatlan_adasvetel20180322.html
 (2022.02.09.)

4. FEJEZET

AZ ADÓIGAZGATÁSI ELJÁRÁS ELLENŐRZÉSI FÁZISA

Vezendi-Varga Judit*

Eset: A bevétel eltítkolása? – a pénztárgépben talált többlet sorsa

Az elsőfokú adóhatóság a felperes vendéglátó egységében próbavásárlást végzett, amely során a felperes nyugtaadási kötelezettségének eleget tett. Pénzkészlet-ellenőrzést is lefolytattak, amely során megállapították, hogy a kasszában lévő 5.000 Ft nyitó pénzkészleten túlmenően a felperes 47.676 Ft bevételt bizonylatolt. A pénzkészlet megszámlálásakor azonban a helyszínen összesen 81.120 Ft találtak, így a pénztárgéphez képest a felperes 28.450 Ft többlettel rendelkezett. A felperes az ellenőrzésről készült jegyzőkönyvhöz benyújtott észrevételében arra hivatkozott, hogy abból 3.000 Ft volt a pénzkezelési szabályzat alapján ott tartott rolnizott váltópénz, amelyet a kasszán kívül elkülönítetten tároltak, míg a megmaradó 25.450 Ft az előző napi értékesítés során keletkezett készpénzforgalom volt. Ezt alátámasztja az előző napi pénztárjelentés, erről a bizonylatot észrevételéhez csatolta.

Az elsőfokú adóhatóság 50.000 Ft mulasztási bírságot szabott ki a felperesre, mert állítása szerint elmulasztotta a pénztárgép készpénz készletére vonatkozó bizonylat kiállítási- és megőrzési kötelezettségét teljesíteni.

A felperes fellebbezése folytán másodfokon eljáró alperes (a NAV Fellebbviteli Igazgatósága) az elsőfokú adóhatóság határozatát helybenhagyta. Indokolása szerint a váltópénzt és az előző napi bevételt is napi nyitó készpénz állományként rögzítenie kellett volna a pénztárgépben.

A felperes kereseti kérelme alapján eljáró elsőfokú bíróság a kereseti kérelmet megalapozatlannak ítélte arra hivatkozva, hogy az adózónak a helyszíni ellenőrzéskor bizonylattal kellett volna igazolnia a készpénz többletet.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a Kúriához fordult, melyben előadta egyrészt, hogy az Art. 78.§ (2) bekezdése és az Air. 97. § (2) bekezdése alapján az utólagos igazolás lehetősége fennáll, nemcsak a helyszínen lehet a többlet jogcímét bizonylattal bizonyítani. Álláspontja szerint az előző napi árbevétel és a váltópénz pénztárgépben való rögzítését jogszerűen mellőzte, ezért felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az első fokon eljáró bíróság új eljárásra és új határozat meghozatalára történő utasítását kérte. Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta.

Forrás: a Kúria Kfv.V.35.322/2020/7. számú ítélete

* Dr. Vezendi-Varga Judit PhD, egyetemi adjunktus

Kapcsolódó kérdések:

- A Kúria szerint a felperes az előző napi árbevétel és a váltópénz pénztárgépben való rögzítését jogszerűen mellőzte? Az előző napi bevétel jogi sorsát tekintve milyen lehetőségei vannak az adózónak?
- Az ügyben milyen adózói jogok és kötelezettségek merültek fel?
- Általánosságban, milyen összefüggés van a bevétel eltitkolása, a nyugtaadási kötelezettség és az online pénztárgép kötelező használata között?

4.1. Az adóigazgatási eljárásban zajló ellenőrzés célja és típusai

Az adóigazgatási eljárásra nem feltétlenül kerül sor, ha mégis, akkor az fő szabály szerint – de nem minden esetben – ellenőrzéssel veszi kezdetét. Az adóhatóság rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban részt vevő más személyeket. Az adóigazgatási eljárásban zajló ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy előbbi kötelezettségek megsértésének a megállapítása, valamint a kötelezettségek teljesítésének előmozdítása.¹⁰⁹

Az ellenőrzést több szempont szerint lehet csoportosítani (SIMON 2012, 108–109). Az *ellenőrzés helye* szerint megkülönböztethetjük az adóhatóság hivatali helyiségében zajló ellenőrzést és a helyszíni ellenőrzést. Ha a csoportképzést az *ellenőrzés terjedelme* szerint végezzük el, akkor megállapítható, hogy létezik az adózási időszakot átfogó, azt lezáró ellenőrzés, illetve céllenőrzés – a jelenlegi rendszerben ilyen a jogkövetési vizsgálat –, mely ellenőrzéssel lezárt időszakot nem keletkeztet, az csupán egyes adókötelezettségek ellenőrzésére irányul. Az *ellenőrzést lefolytatók személyét* tekintve létezik olyan ellenőrzés, melyet az elsőfokú adóhatóság folytat le, míg másokat az elsőfokú adóhatóságok felettes szervei végeznek el. Az *ellenőrzés tárgya* szerint is vizsgálódhatunk, mely szerint az adóhatóság ellenőrizhet adóval, illetékekkel, állami garanciával, költségvetési támogatással stb. összefüggő kötelezettségeket. Az ellenőrzés továbbá tipizálható az *elrendelés oka* szerint is. Ez alapján beszélhetünk kötelező ellenőrzésről, melyre törvényi rendelkezés alapján kerül sor. Ekkor az adóhatóság köteles lefolytatni az ellenőrzést, nem mérlegelhet. Jelenleg a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (továbbiakban: NAV) hatáskörébe tartozó adóellenőrzés lefolytatásának négy kötelező esetét, még az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó adóellenőrzés három kötelező esetét nevesíti az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (továbbiakban: Air.). Ez alapján az állami adó- és vámhatóság köteles adóellenőrzést lefolytatni:

- kockázatos adózóval szemben, ha annak végelszámolását rendelték el;
- az Állami Számvevőszék (a továbbiakban: ÁSZ) elnökének megkeresése alapján;
- az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter utasítása nyomán és

¹⁰⁹ 2017. évi CLII. törvény az adóigazgatási rendtartásról (a továbbiakban: Air.) 86. §.

- annál a gazdasági társaságnál, amelynek két egymást követő üzleti évben elért nettó árbevétele mindkét üzleti évben, külön-külön eléri a hatvan milliárd forintot, ugyanakkor adózott eredménye mindkét üzleti évben nulla vagy negatív.¹¹⁰

Kötelező adóellenőrzést lefolytatni az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó adóüggekben:

- a helyi önkormányzat – különleges gazdasági övezetek esetén a vármegyei önkormányzat – képviselő-testületének határozata alapján;
- az ÁSZ elnökének megkeresése alapján; illetve
- az adópolitikáért felelős miniszter utasítása alapján.¹¹¹

Az ÁSZ elnöke, a helyi és vármegyei önkormányzat képviselő-testülete kapcsán azonban létezik egy törvényi korlátozás, hisz előbbiek csak akkor kezdeményezhetnek ellenőrzést, ha a rendelkezésre álló adatok, körülmények arra utalnak, hogy az adóhatóság a megkülönböztetés nélküli eljárás elvét megsértette.¹¹²

Az ellenőrzésre kiválasztás alapján is sor kerülhet, ekkor az adóhatóság vagy célzott kiválasztási rendszer alkalmazása révén, vagy egyedi kockázatelemzési eljárás eredményeként dönt az adózó ellenőrzésre való kiválasztása mellett.¹¹³

Az Air. az ellenőrzés három alaptípusát különbözteti meg jelenleg: az adóellenőrzést, a jogkövetési vizsgálatot és az ismételt ellenőrzést. E három ellenőrzési formán kívül a törvény nevesít még más, speciális ellenőrzési típusokat is, mint a felüellenőrzést, a központosított ellenőrzést vagy a kiegészítő ellenőrzést. Ám ezek vagy az adóellenőrzés, vagy az ismételt ellenőrzés altípusainak számítanak.

Az *adóellenőrzés* ellenőrzéssel lezárt időszakot keletkeztet. Irányulhat adó-, illetve költségvetési támogatás alapjának, összegének megállapítására. Ennek keretében az adóhatóság az adómegállapítási, adatbejelentési és adóbevallási kötelezettség teljesítését vizsgálja. Teheti mindezt adónként, támogatásonként, illetve időszakonként külön-külön vagy egyidejűleg több adóra, valamint költségvetési támogatásra.¹¹⁴

A *jogkövetési vizsgálat* nem keletkeztet ellenőrzéssel lezárt időszakot, az a bevallási időszak lezárását megelőzően is lefolytatható (SIMON 2022, 80). Ennek keretében az adóhatóság ellenőrizheti, hogy az adózó eleget tett-e a törvényben előírt egyes adókötelezettségeinek, azokat határidőben, illetve megfelelő módon teljesítette-e. A jogkövetési vizsgálat alkalmas adatgyűjtésre, illetve az adóhatóság és az adózók nyilvántartásaiban szereplő adatok, tények, körülmények valóságtartalmának, hitelességének megállapítására, valamint a gazdasági események valódiságának vizsgálatára.¹¹⁵

¹¹⁰ Air. 87. § (1) bek. a) pont.

¹¹¹ Air. 87. § (1) bek. b) pont.

¹¹² Air. 87. § (2) bek.

¹¹³ Air. 88. §.

¹¹⁴ Air. 90. §.

¹¹⁵ Air. 91. §.

Amennyiben már van egy adóellenőrzéssel lezárt bevallási időszak, és az adó, illetve költségvetési támogatás ismételt vizsgálatára volna szükség valamilyen okból kifolyólag, akkor az adóhatóság *ismételt ellenőrzést* folytathat le. Az Air. 92. §-a értelmében négy esetben kerülhet sor ismételt ellenőrzésre. Egyrészt akkor, ha az elsőfokú adóhatóság a korábbi ellenőrzés megállapításainak végrehajtását vizsgálja. Ekkor utóellenőrzés zajlik. Ismételt ellenőrzés lefolytatható az adózó kérelmére, ha az adózó által feltárt új tény, körülmény merül fel, melyek tisztázása a korábbi ellenőrzés eredményét módosítanák, feltéve, hogy eme új tényeket, körülményeket az adózó korábban nem ismerte (nem állt rendelkezésére), és jóhiszemű joggyakorlás esetén azokat nem is ismerhette (nem állhattak rendelkezésére). Harmadrészt akkor van helye, ha az adóhatóság rendelkezésére álló adatok szerint az ismételt ellenőrzés lefolytatása ellátási jogosultságot teremtené. De ismételt ellenőrzésre akkor is sor kerülhet, ha az adóhatóság felüellenőrzés lefolytatását rendeli el. A felüellenőrzés az ismételt ellenőrzés egy speciális esete (SIMON 2022, 81), melyet az eredetileg első fokon eljáró adóhatóság felettes szerve folytat le egy ellenőrzéssel lezárt időszak tekintetében akkor, ha:

- azt az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter elrendeli (állami adó- és vámhatóság hatáskörébe tartozó ügyek esetén);
- azt az adópolitikáért felelős miniszter elrendeli (önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó ügyek esetén);
- azt az ÁSZ elnöke kezdeményezi;
- az önkormányzat képviselő-testülete azt kezdeményezi (önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó ügyek esetén);
- arra az állami adó- és vámhatóság vezetője utasítást ad;
- arra az állami adó- és vámhatóság vezetője – önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó ügyek esetén az önkormányzati adóhatóság döntései elleni fellebbezések elbírálására jogosult szerv vezetője – utasítást ad, mert az adóhatóság tudomást szerez olyan új – korábbi adóellenőrzés során nem ismert – tényről, adatról, bizonyítékról, amely az adó megállapítását befolyásolja.¹¹⁶

Előbbi felsorolásban szereplő utolsó esetben felüellenőrzés nem rendelhető el, ha az elrendelés feltételeinek meglététől számítva hat hónap már eltelt. A felüellenőrzés keretében meghozott határozattal szemben fellebbezést a felüellenőrzés lefolytatását végző szervhez kell benyújtani, melyet elbírálni az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter, illetve az adópolitikáért felelős miniszter fog.¹¹⁷

4.2. Ellenőrzés megindulása, határidők az adóigazgatási ellenőrzés során

Ahogy az a 4.1.-es alfejezetben szerepel, bizonyos esetben az adóhatóság köteles adóellenőrzést lefolytatni, más esetben viszont az adóhatóság dönti el, hogy melyek azok az adózók, akiket/amelyeket ellenőrzésre kiválaszt.

¹¹⁶ Air. 93. § (1) bek.

¹¹⁷ Air. 93. § (3)–(4) bek.

Akár kötelező az ellenőrzés, akár kiválasztás alapján kerül rá sor, az ellenőrzés megindításának többféle módja lehetséges. Az egyik út, hogy az adóhatóság az adózónak előzetes értesítést küld az ellenőrzés indításáról. Ebben az esetben az ellenőrzés az előzetes értesítés kézbesítésének napján veszi kezdetét, a határidők e naptól számíthatók. Amennyiben az adóhatóság az előzetes értesítés mellőzése mellett dönt – mely gyakran megesik –, akkor az ellenőrzés a megbízólevél kézbesítésével a kézbesítés napján, ennek mellőzése esetén a megbízólevél egy példányának átadásával, az átadás napján veszi kezdetét. Amennyiben általános megbízólevelet állított ki az adóhatóság, akkor az általános megbízólevél bemutatásával, e dokumentum bemutatásának napján veszi kezdetét az ellenőrzés. A megbízólevél jelentősége abban áll, hogy ez az irat, amely tartalmazza az ellenőrzést végző adóhatóság megnevezését, az ellenőrzés alá vont adózó nevét, az ellenőrzés típusát és adóellenőrzés esetén az ellenőrzés alá vont adónem és időszak megjelölését. Az ellenőrzést végzőt felhatalmazza az ellenőrzési cselekmények lefolytatására, az adózót pedig tájékoztatja. Amennyiben az adózó vagy az adózó képviselője, meghatalmazottja, illetve foglalkoztatottja megtagadja a megbízólevél átvételét, akkor az ellenőrzés két hatósági tanú jelenlétében, azok aláírásával ellátott jegyzőkönyv felvételével veszi kezdetét.¹¹⁸ Az ellenőrzés megindulása után az adózó nem gyakorolhatja az ellenőrzés alá vont adó, költségvetési támogatás vonatkozásában az önellenőrzési jogát.

Az adóellenőrzés és az ismételt ellenőrzés lefolytatására fő szabály szerint 90 nap áll az adóhatóság rendelkezésére, kivéve a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók esetén, mely adózók vizsgálatára 120 napot biztosít az Air. Az adóhatóságnak 120 napja van a központosított ellenőrzés lefolytatására is. A központosított ellenőrzés az adóellenőrzés speciális esete, mely a központi költségvetés bevételeit különösen veszélyeztető adózói jogsértések felderítését és a jogszerű állapot helyreállítását szolgálja. Központosított ellenőrzés lefolytatására az állami adó- és vámhatóság vezetőjének utasítására kerülhet sor, mely utasítást saját hatáskörben eljárva vagy más hatóság megkeresésére is kiadhatja. A központosított ellenőrzés elrendelésének eseteit a 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet¹¹⁹ 76. §-a sorolja fel. A jogkövetési vizsgálat lefolytatására rendelkezésre álló idő fő szabály szerint 30 nap. Az előbb említett határidőkhöz képest hosszabb határidőt csak a törvény, rövidebbet más jogszabály is meghatározhat.¹²⁰

Az ellenőrzésre nyitva álló határidő meghosszabbítható, az adóhatóság az erről szóló döntéséről végzést hoz. A határidő meghosszabbításáról első körben az ellenőrzést végző adóhatóság vezetője dönthet, aki indokolt esetben egyszer, maximum 90 nappal – jogkövetési vizsgálat esetén legfeljebb 30 nappal – hosszabbíthatja meg az ellenőrzésre nyitva álló határidőt. Ha az ellenőrzést végző adóhatóság vezetője által meghosszabbított határidő még mindig nem volna elég a tényállás feltárására, akkor az ellenőrzést végző adóhatóság indokolt kérelmére, rendkívüli körülmények által indokolt esetben a felettes szerv egyszer, legfeljebb 90 nappal további határidő-hosszabbításról dönthet. Amennyiben a felettes szerv által meghosszabbított határidő sem volna elég,

¹¹⁸ Air. 96. §.

¹¹⁹ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet az adóigazgatási eljárás részletszabályairól.

¹²⁰ Air. 94. §.

akkor – ha az ügy az állami adó- és vámhatóság hatáskörébe tartozó – az állami adó- és vámhatóság vezetője egyszer, rendkívüli körülmények által indokolt esetben, a felettes szerv által jóváhagyott és indokolt kérelemre, legfeljebb 90 nap hosszabbítást rendelhet el. Ha az ügy az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozik, előbbi döntés meghozatala az adópolitikáért felelős miniszter hatáskörébe esik.

A jogalkotó törvényi szinten rögzíti azt is, hogy mely esetekben van helye az ellenőrzési határidő meghosszabbításának. A rendelkezésre álló határidő meghosszabbítható, ha

- az adózó az ellenőrzés lefolytatását akadályozza;
- a jogai gyakorlásában akadályozott természetes személy adózó kéri az ellenőrzés megkezdésének vagy az ellenőrzési cselekmény lefolytatásának halasztását;
- az adózó iratai hiányosságuk, rendezetlenségük, pontatlanságuk okán alkalmatlanok az adókötelezettség megállapítására;
- az adózó által előterjesztett iratok hiteles fordítására kerül sor;
- az ellenőrzés lefolytatására nyitva álló határidő nem elegendő a tényállás tisztázásához, a bizonyítási eljárás lefolytatásához.¹²¹

Az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény megjelöli az ellenőrzés maximális időtartamát is, mely szerint az ellenőrzés nem lehet több 365 napnál. Cégbegyjegyzéshez nem kötött adózók (kivéve csoportos adóalanyok és áfaregisztrált alanyok) és megbízható adózók esetén pedig az ellenőrzés legfeljebb 180 napig tarthat.¹²² Ha az ellenőrzési határidő lejár, akkor azt követően már az adóhatóság ellenőrzési cselekményt nem folytathat, az ellenőrzést le kell zárnia.¹²³

Nagyon lényeges, hogy az adóhatóság csak az adómegállapításhoz, illetve költségvetési támogatáshoz való jog elévülési idején belül indíthat ellenőrzést az adózóval szemben.¹²⁴ Az adómegállapításhoz való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított öt év elteltével évül el, amikor az adóról bevallást, bejelentést vagy adatbejelentést kellett volna tenni, illetve – előbbieik hiányában – az adót be kellett volna fizetni. Fő szabály szerint – ha törvény másként nem rendelkezik – a költségvetési támogatás igényléséhez, illetve a túlfizetés visszaigényléséhez való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított öt év elteltével évül el, amelyben az igényléshez való joga az adózónak megnyílt. Az adómegállapításhoz való jog elévülési ideje hat hónappal meghosszabbodik, ha az adóbevallással vagy az adatbejelentéssel késedelembe esik az adózó és az adómegállapításhoz való jog elévülési idejéből kevesebb, mint hat hónap van hátra. Szintén hat hónapos hosszabbodás történik a költségvetési támogatás igénybevételekor, ha a költségvetési támogatás igényléséhez való jog elévüléséig kevesebb, mint hat hónap van hátra. Az adómegállapításhoz való jog elévülését az önellenőrzési jog gyakorlása megszakítja. Az adómegállapításhoz való jog elévülése pedig nyugszik, ha az adóhatósági határozattal szemben közigazgatási pert indítottak.

¹²¹ Air. 95. §.

¹²² Air. 94. §.

¹²³ Air. 95. §. (6) bek.

¹²⁴ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 78. §. (1) bek.

Ekkor a másodfokú adóhatóság határozatának véglegessé válásától a bírósági határozat jogerőre emelkedéséig tart az elévülés nyugvása. Hasonlóan nyugszik az elévülés a felülvizsgálat esetén, a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig.¹²⁵

4.3. Az ellenőrzés lefolytatása

Az ellenőrzés során az adóhatóság feladata a tényállás tisztázása és bizonyítása. Fő szabály szerint a bizonyítási teher az adóhatóságé. Kivételes az, amikor a törvény az adózó kötelezettségévé teszi a bizonyítást. Lényeges, hogy az adóhatóság nemcsak az adózó terhére, hanem annak javára szolgáló tényeket is köteles feltárni, s az adózó terhére nem értékelhet nem bizonyított tény, körülményt. Ez alól a becslés képez egyedül kivételt.¹²⁶

A jogviszony eltérő minősítésének tilalma lényeges elv az ellenőrzés során, mely alapján ugyanazon vizsgálattal érintett, már minősített jogviszonyt nem minősítheti adózónként eltérően az adóhatóság, a vizsgált jogviszony egyik alanyánál korábban tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során.¹²⁷

Az adóhatóság számos eszközzel élhet a tényállás feltárása érdekében. Igénybe vehet *szakértőt*, amennyiben a szükséges szakértelemmel nem rendelkezik. *Ellenőrzést* folytathat *vállalkozási tevékenységet nem végző természetes személy lakásában*, ha az adókötelezettség a lakással kapcsolatos, vagy az adózó jövedelme a lakás hasznosításából származik, vagy valószínű, hogy bejelentés nélkül végeznek egyéni vállalkozói tevékenységet a lakásban. Lehetősége van *iratokat bevonni*, ha alaposan feltehető, hogy az ellenőrzés alá vont iratokat megsemmisítik. De hivatali helyiségben való tanulmányozás érdekében más okból is sor kerülhet az iratok bevonására. Az adóhatóság a tényállás feltárása, bizonyítás lefolytatása érdekében az adózót határidő tűzésével *iratrendezésre* kötelezheti. Erre akkor van lehetőség, ha az adózó iratai nem alkalmasak az adókötelezettség megállapítására pontatlanságuk, rendezetlenségük, hiányosságuk okán. Az adóhatóság továbbá felhívhatja az adózót, ha az a tényállás tisztázása érdekében szükséges, *idegen nyelvű iratok hiteles fordításának* átadására (ide nem értve az angol, német és francia nyelvű iratokat). A számla- és nyugtaadási kötelezettség teljesítésének ellenőrzésére *próbavásárlást* végezhet az adóhatóság. Lehetősége van *mintavételre*, alkalmazhat *becslést*. A becslést az adóigazgatási jogszabályok bizonyítási eszközként kezelik, amely segítségével az adóhatóság valószínűsíti az adók, illetve költségvetési támogatások alapját.¹²⁸ A becslés során az adóhatóság a rendelkezésére álló tényekből, körülményekből, adatokból indul ki. Akkor van lehetőség a becslés alkalmazására, ha

- az adó, illetve a költségvetési támogatás alapja más módon nem állapítható meg;

¹²⁵ 2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről (a továbbiakban: Art.) 202–203. §.

¹²⁶ Air. 99. §.

¹²⁷ Air. 100. §.

¹²⁸ Air. 99–109. §.

- az adóhatóság rendelkezésére álló adatok alapján alaposan feltehető, hogy az adózó iratai nem alkalmasak arra, hogy segítségükkel az adó, illetve a költségvetési támogatás alapját megállapítsák;
- a természetes személy valótlán, hiányos bevallást, illetve nyilatkozatot tett, vagy a nyilatkozattételt elmulasztotta.¹²⁹

Az adózónak természetesen lehetősége van arra, hogy bizonyítsa, hogy az adó-, illetve költségvetési támogatás valós alapja különböző attól, mint amit az adóhatóság becslés segítségével, a számára rendelkezésre álló adatok alapján meghatározott.¹³⁰

Az adóhatóságnak lehetősége van arra, hogy az Air.-ban foglalt feladatainak ellátása érdekében felhívja a *természetes személyt személyazonosságának igazolására*, amennyiben a körülmények arra utalnak, hogy az illető adóköteles tevékenységet végez vagy abban közreműködik. Ebben az esetben az igazoltatott köteles természetes személyazonosító adatait hitelt érdemlően igazolni. Az igazoltatás csak a személyazonosság megállapításához szükséges ideig tarthat, és az igazoltatottal az adóhatóság köteles közölni az igazoltatás okát. Amennyiben az illető megtagadja az igazoltatást, az adóhatóság a rendőrség közreműködését veheti igénybe.¹³¹ A rendőrség bevonására – rendőri intézkedés kezdeményezésére –, illetve a NAV hivatalos állományú, jelenlévő tagjainak útján kényszerítő eszközök igénybevétele is lehetősége van az adóhatóságnak az ellenőrzési eljárás zavartalanságának biztosítása érdekében.¹³²

A tényállás feltárása és a bizonyítás érdekében az adóhatóságnak módja van vállalkozási tevékenységgel összefüggésbe hozható helyszínt, helyiséget, járművet és annak rakományát *átvizsgálni*, ellenőrizni. Mint minden helyszíni ellenőrzés alkalmával az adózó akár személyesen, akár képviselője (meghatalmazottja) útján jelen lehet. Bár az átvizsgálást az ellenőrzést végző adóhatóság rendeli el, annak lefolytatásához az ügyész előzetes jóváhagyása szükséges. Amennyiben alapos okkal feltehető, hogy az ellenőrzés célját megghiúsítaná az átvizsgálás késedelmes lefolytatása, akkor az adóhatóság előzetes ügyészi jóváhagyás nélkül is lefolytathatja az átvizsgálást, melyről utólag értesíti az ügyészséget. Azonban közjegyzői, ügyvédi, adószakértői, okleveles adószakértői, adótanácsadói, illetve könyvviteli szolgáltatást végző iroda átvizsgálására kizárólag előzetes ügyészi jóváhagyás után kerülhet sor.¹³³

Az adóhatóság, ha kockázati tényezők indokolják, a termék azonosságának biztosítása érdekében *hatósági zárat* is elrendelhet, kivéve gyorsan romló terméket, illetve élő állatot szállító eszközre nézve.¹³⁴

¹²⁹ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 86. § (2) bek.

¹³⁰ Air. 109. §.

¹³¹ Air. 110. §.

¹³² Air. 111. §.

¹³³ Air. 112. §.

¹³⁴ Air. 113. §.

Amennyiben az a tényállás tisztázásához szükséges, az adóhatóság az adózó ellenőrzése során más adózó ellenőrzését is elrendelheti, ezt *kapcsolódó vizsgálatnak* nevezzük.¹³⁵

Ezek alapján bizonyítási eszközöknek, illetve bizonyítékoknak tekinthetők az adóigazgatási ellenőrzés során az irat, a szakértői vélemény, az adózó (képviselője, alkalmazottja) nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, a próbavásárlás, a fel nem fedett próbavásárlás, a próbagyártás, a leltár, más adózók adatai, kapcsolódó vizsgálatok eredményei, más hatóság nyilvántartásaiból származó elektronikus adatok, információ vagy más nyilvánosan elérhető elektronikus adat. A felsorolás nem teljes, csupán a tipikus bizonyítási eszközök listájáról van szó.¹³⁶

Az ellenőrzésre sor kerülhet a helyszínen. Helyszíni ellenőrzés csak akkor kezdhető meg, ha az adózó vagy az adózó képviselője (meghatalmazottja), előbbiek hiányában pedig két hatósági tanú, jelen van. Önálló tevékenységet folytató adózónál a helyszíni ellenőrzésre a tevékenységvégzés időszakában, azaz munkaidőben kell sort keríteni. Más adózók esetén 8 és 20 óra között kell szerét ejteni a helyszíni ellenőrzésnek. Előbbi szabályoktól az adózó kérelmére lehetőség van eltérni. Amennyiben az adóhatóság hivatali helyiségében kerül sor az ellenőrzésre, akkor azt hivatali időben kell elvégezni oly módon, hogy az adózó meghallgatására az adózó munkaidején kívül is lehetőség legyen.¹³⁷

4.4. Az adóhatóság jogai és kötelezettségei az ellenőrzés során

Az ellenőrzés során az adóhatóságot megillető jogosultságok az előző fejezet tartalmából levezethetők. A 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet azonban össze is foglalja őket, mely norma alapján az adóhatóság:

- az ellenőrzéshez szükséges helyiségekbe, helyszínre beléphet;
- vállalkozási tevékenységgel összefüggő járműveket, azok rakományát átvizsgálhatja;
- vizsgálhatja az iratok, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások tartalmát, a számításokat, tényeket, adatokat, körülményeket, munkafolyamatokat, szoftvereket, informatikai berendezéseket – az azokon tárolt, kezelt, továbbított adatokat is;
- felvilágosítást kérhet az adózótól, képviselőjétől, alkalmazottjától;
- az előbbi pontban nem említett, más személyektől nyilatkozatot kérhet;
- tisztázhatja az adóköteles tevékenységben részt vevők személyazonosságát, adóköteles tevékenységben való részvételük jogcímét;
- elrendelhet próbagyártást;
- az adózóval szerződéses kapcsolatban álló más adózónál kapcsolódó vizsgálatot rendelhet el;
- ha szükséges, akkor a tényállás tisztázásához más bizonyítást rendelhet el.¹³⁸

¹³⁵ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 77. §.

¹³⁶ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 79. § (5) bek.

¹³⁷ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 78. §.

¹³⁸ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 80. §.

Az adóhatóság széles körű jogosítványai gyakorlása mellett bizonyos kötelezettségek teljesítésére is köteles a tényállás tisztázására, a bizonyítás lefolytatására irányuló ellenőrzés során. Ilyen, hogy az adóellenőr az ellenőrzés megkezdése előtt köteles magát és ellenőrzési jogosultságát igazolni; tájékoztatni az adózót az ellenőrzés típusáról, tárgyról és várható időtartamáról. Lényeges, hogy az adóhatóság jogait oly módon köteles gyakorolni, hogy azzal az adózó gazdasági tevékenységét a lehető legkisebb mértékben korlátozza. Köteles az adóhatóság értesíteni az adózót a külföldi hatóság megkereséséről és a külföldi adóhatóság válaszána megérkezéséről. Az adóhatóság továbbá köteles az ellenőrzés során feltárt tényeket, körülményeket, adatokat értékelni; tájékoztatni megállapításairól az adózót, képviselőjét (meghatalmazottját), alkalmazottját; valamint köteles indokolni az adózó által felajánlott bizonyítékok visszautasítását.¹³⁹

4.5. Az adózó jogai és kötelezettségei az ellenőrzés során

Az adózót az ellenőrzés során megillető jogokról, illetve az őt terhelő kötelezettségekről a jogalkotó nem kormányrendeleti, hanem törvényi szinten – az Air.-ban – rendelkezett.¹⁴⁰ Az adózó jogosult ez alapján:

- meggyőződni az ellenőrzést végző személyazonosságáról és megbízásáról;
- jelen lenni az ellenőrzési cselekményeknél;
- gondoskodni megfelelő képviselőről;
- betekinteni az ellenőrzés során keletkező iratokba (az adóhatósággal történt előzetes egyeztetés után);
- az iratok tartalmáról felvilágosítást kérni, azokra észrevételt tenni;
- előterjeszteni bizonyítási indítványt;
- jegyzőkönyv, határozat tartalmát megismerni;
- kifogással élni, ha az ellenőrzés határidejét az adóhatóság az adóhatóságnak felróható okból lépte túl;
- jogai gyakorlásában akadályozott természetes személy adózóként egy alkalommal az ellenőrzés megkezdésének vagy az ellenőrzési cselekmény lefolytatásnak elhalasztását kérni.¹⁴¹

Az adózó az ellenőrzés során köteles:

- az adóhatósággal együttműködni;
- biztosítani az ellenőrzés feltételeit;
- nyilatkozatot tenni az adóhatóság felhívására, az adóhatóság által meghatározott módon;
- az adóhatóság rendelkezésére bocsátani az iratokat, az adózással összefüggő adatokat;

¹³⁹ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 79. §.

¹⁴⁰ Air. 97. §.

¹⁴¹ Az ellenőrzés megkezdésének vagy az ellenőrzési cselekménynek az elhalasztását az adózó az akadály megszűnéséig, legfeljebb 60 napig kérheti.

- megadni az adóhatóság részére az ellenőrzéshez szükséges tájékoztatást;¹⁴²
- bizonyítani az őt megillető adómentesség, adókedvezmény feltételeinek fennállását.¹⁴³

4.6. Az ellenőrzés befejezése

Amennyiben az ellenőrzési határidő letelik, és meghosszabbítására nem kerül (vagy már nem kerülhetett) sor, akkor az ellenőrzést le kell zárni. A határidő elteltét követően ellenőrzési cselekmény nem foganatosítható.

Az adóhatóság az ellenőrzés során megfogalmazott megállapításait jegyzőkönyvbe foglalja. Az ellenőrzés a jegyzőkönyv adózónak való átadásával fejeződik be. Ha a jegyzőkönyv kézbesítésére van szükség, akkor az ellenőrzés a jegyzőkönyv postára adásával, illetve elektronikus tárhelyen való elhelyezésének napján ér véget. Amennyiben az adóhatóság az ellenőrzést követően büntetőeljárást kezdeményez, erről külön jegyzőkönyvet vesz fel, melyet az adózó részére nem ad át.

Sor kerülhet kiegészítő ellenőrzésre az adózó észrevétele alapján az észrevétel beérkezésétől – szóban előadott észrevétel esetén az észrevétel jegyzőkönyvbe foglalásától – számított harminc napig, jogkövetési vizsgálat esetén 15 napig. A kiegészítő ellenőrzést az ellenőrzés befejezését követő 30 napon belül, az ok felmerülésétől számított 15 napig le kell folytatni. A kiegészítő ellenőrzésről az adóhatóság haladéktalanul értesíti az adózót, s az ellenőrzésről kiegészítő jegyzőkönyvet vesz fel.

A jegyzőkönyv mellett adóellenőrzés esetén a hatóság megállapításait határozatban rögzíti, más ellenőrzési típusok esetén határozatot csak akkor hoz, ha valamilyen kötelezettséget ír elő vagy jogkövetkezményt állapít meg.¹⁴⁴

4.7. Visszatérés az esethez

A Kúria megítélése szerint az előző napi bevétel pénztárgépben való rögzítésének elmaradás jogszerű volt. A pénztárgéppel rögzített adatok adóhatóság felé történő szolgáltatásról szóló 48/2013. (XI. 15.) NGM rendelet 49/A. § (2) bekezdésében előírt egyezőség csak a napi forgalmi adatok tükrében értelmezhető, ennek körébe nem tartozik bele a napi forgalommal igazoltan kapcsolatban nem álló és a jogszabályi előírásnak megfelelően bizonylatolt pénzösszeg, így a megfelelően bizonylatolt előző napi árbevétel sem. Az előző napi árbevételt az adózó (pénzkezelési szabályzatának megfelelően) jogszerűen tárolhatta az üzlethelyiségben, vagy a házipénztárban, de úgy is döntetett volna, hogy befizeti a bankszámlájára. Azonban a váltópénz pénztárgépben való rögzítésének elmaradása nem volt jogszerű. A váltópénz olyan pénzkészlet, ami a vállalkozás napi

¹⁴² Nem kötelezhető azonban az adózó az ellenőrzés során olyan nyilvántartás, összesítés, számítás elkészítésére, melyre jogszabályban foglalt kötelezettsége egyébként nincs. Lásd Air. 98.§ (2) bek.

¹⁴³ Air. 98. §.

¹⁴⁴ Air. 115–117. §.

forgalmával igazoltan kapcsolatban áll, hiszen nyitó pénzeszköz, illetve váltópénz nélkül nehezen képzelhető el az üzletmenet folytonosságának biztosítása. A váltópénz beütésének elmaradása megalapozta a mulasztás megállapítását és mulasztási bírság kiszabását.

Az ügyben felmerülő adózó jogok például (a) jelen lenni az ellenőrzési cselekményeknél; (b) gondoskodni megfelelő képviselőről; (c) betekinteni az ellenőrzés során keletkező iratokba (az adóhatósággal történt előzetes egyeztetés után); (d) az iratok tartalmáról felvilágosítást kérni, azokra észrevételt tenni; (e) előterjeszteni bizonyítási indítványt; (f) jegyzőkönyv, határozat tartalmát megismerni. Az ügyben felmerült adózói kötelezettségek (a) az ellenőrzés során az adóhatósággal együttműködni; (b) biztosítani az ellenőrzés feltételeit; (c) az adóhatóság rendelkezésére bocsátani az iratokat, az adózással összefüggő adatokat; (d) megadni az adóhatóság részére az ellenőrzéshez szükséges tájékoztatást.

Az online pénztárgép kialakítása és használata az adóelkerülő magatartások visszaszorítását szolgálja, valamint az értékesítésből származó bevételek regisztrálása (bizonylatolása) körében elkövetett jogsértéseket, s így végeredményben az adóhatóság elől az adózói bevételek eltitkolását hivatott megakadályozni.

4.8. Önellenőrző kérdések

- Milyen három alaptípusa létezik az ellenőrzésnek az adóigazgatási eljárásban? Miben különböznek ezek?
- Milyen a három ellenőrzési alaptípuson kívüli ellenőrzési típust nevesítenek az adóigazgatási jogszabályok? Mikor alkalmazza ezeket az adóhatóság?
- Honnan számítandó az ellenőrzésre nyitva álló határidő?
- Milyen kapcsolat áll fenn az ellenőrzés és az önellenőrzési jog gyakorlása között?
- Meddig van lehetősége az adóhatóságnak ellenőrzés indítására az adózóval szemben?
- Milyen jogok illetik, illetve kötelezettségek terhelik az adózót, illetve az adóhatóságot az ellenőrzés során?

4.9. Érdekességek

- DARAI Péter (2020): Iratátadás az adóellenőrzés során – egy gyakorlati jogalkalmazó szemszögéből. *Miskolci Jogi Szemle*, 15. évf. 2. sz. 128–147.
- KÖVÁGÓ Zoltán (2017): Az adózás rendjének újraszabályozása. *Adóvilág*, 21. évf. 13–14. sz. 2–11.
- LAKATOS Anett (2020): Jogkövetési vizsgálat, különös tekintettel a helyszíni vizsgálatokra. *Adó*, 34. évf. 3. sz. 53–61.
- NAV (2022): A NAV 2022. évi ellenőrzési terve. Forrás: https://nav.gov.hu/ugyfeliranytu/adotraffipax/Kiemelt_ellenorzesi_temakorok/nav-2022.-evi-ellenorzesi-terve

- NAV: Adótraffipax. Forrás: <https://nav.gov.hu/ugyfeliranytu/adotraffipax>

Felhasznált irodalom

HALUSTYIK Anna (szerk.) (2015): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Pázmány Press.

SIMON István (2012): *Pénzügyi jog II.* Budapest, Osiris Kiadó.

SIMON István (2022): *Pénzügyi jog II.* Budapest, ELTE Eötvös Kiadó.

2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről

2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról

465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet az adóigazgatási eljárás részletszabályairól

Kúria Kfv.35227/2012/2. számú határozat

5. FEJEZET

AZ ADÓIGAZGATÁSI ELJÁRÁS JOGKÖVETKEZMÉNYEINEK RENDSZERE

Vezendi-Varga Judit*

Eset: A jogkövetkezmények mérséklése

Az adóhatóság az adóalanyt 2013. szeptember 12. és 2015. szeptember 14. közötti időszakra összesen 55.449 forint Egészségbiztosítási Alapot megillető tartozás, továbbá 6.000 forint bírság, mulasztási bírság, önellenőrzési pótlék címén nyilvántartott tartozás megfizetésére kötelezte. Az adóalany adómérséklési kérelmet terjesztett elő, amelyben előadta, hogy szívességi lakáshasználóként él beteg gyermekével, őstermelői tevékenységből származó jövedelme nem számottevő, valamint a közművek költségét a gyermek édesapja állja.

A kérelmet az elsőfokú adóhatóság elutasította. Azt állapította meg, hogy az adóalany jövedelmi helyzetéről nem lehet releváns képet kapni. Nem tisztázott, hogy a rezsi költségen felüli létfenntartási költségeket pl.: ételmezés, tisztálkodás, ruházkodás, közlekedés, őstermelői tevékenységből származó jövedelemén kívül milyen egyéb forrásból fedezi. Ezért arra sem lehet következtetni, hogy a tartozás azonnali és egy összegű megfizetése veszélyezteti-e, és ha igen, milyen mértékben a megélhetését. Ugyanakkor az adóalany tulajdonosa három külterületi termőföldnek és egy zártkerti ingatlannak, továbbá egy 80.000 forint értékű gépkocsi nyeresémbetétkönyvnek. Előbbi vagyontárgyak az életkörülményeknek nem nélkülözhetetlen feltételei, továbbá a tartozás egészére is fedezetet biztosítanak.

A másodfokú adóhatóság helyben hagyta az elsőfokú döntést, hivatkozva arra, hogy az adóalany jövedelmi viszonyai továbbra sem tisztázottak, míg vagyoni helyzete az. Olyan vagyontárgyakkal rendelkezik, amelyek az átlagos életkörülményekhez nem nélkülözhetetlenek. Ezekre nézve nincs értékesítési kényszer, de véleménye szerint nem várható el a méltányossági kérelem teljesítése akkor, ha van olyan vagyontárgy, mely a megélhetés súlyos veszélyeztetése nélkül nyújt fedezetet a mérsékelni kért tartozás megfizetésére.

Az elsőfokú bíróság hatályában fenntartotta az adóhatóság döntését, mivel az adóalany a kérelmét a szükséges és elégséges mértékben nem támasztotta alá.

Az adóalany felülvizsgálati kérelemmel fordult a Kúriához, amelyben a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, valamint jövedelmi viszonyaira tekintettel az adómérséklés biztosítását kérte. A keresetlevélből az is megállapítható, hogy az adóalany számára a hatósági ügyintézés menete nem volt követhető, a hatósági kérdések számára nehezen voltak értelmezhetőek.

Forrás: a Kúria Kfv.I.35.672/2018/7. számú határozata

* Dr. Vezendi-Varga Judit PhD, egyetemi adjunktus

Kapcsolódó kérdések:

- Jelen ügyben milyen adóhatósági eljárás merült fel, és annak megindítására hivatalból és/vagy kérelemre van-e lehetőség? Az adóalany mivel indokolta az adóhatósági eljárás megindítását alátámasztó körülményeket?
- Milyen jogkövetkezmények merültek fel az ügyben, illetve azok jellegüket tekintve represszív és/vagy reparatív szankcióknak tekinthetők-e?
- Hogyan döntött a Kúria? Melyek a mérlegeléssel szemben támasztott követelmények, illetve a mérlegelés tere általában az adóeljárásban? Milyen adóeljárásjogi alapelvek hozhatók még összefüggésbe az üggyel, illetve azok hogyan hathat ki általánosságban az adóeljárásra?

5.1. Az adójogi szankciók rendszere

Simon (SIMON 2012, 148–149) az adójogi szankciókat két nagy csoportra bontja. Megkülönbözteti a szűkebb értelemben vett, illetve a tágabb értelemben vett adójogi szankciókat. A szűkebb értelemben vett adójogi szankciók közé sorolja az adózás rendjéről szóló törvény által (a továbbiakban: Art.) szabályozott, a jogsértővel szemben vagyoni hátrányt kilátásba helyező szankciókat: a késedelmi pótlékot, az önellenőrzési pótlékot, az adóbírságot, illetve a mulasztási bírságot. A tágabb értelemben vett adójogi szankciók az előbbi csoporthoz képest vegyes képet mutatnak, hiszen ideesnek Simon megítélése szerint az adóügyi jogsértés okán kirótt egyéb jogkövetkezmények, vagyis:

- az Art. által szabályozott intézkedések az adózóval szemben – melyek nem vagyoni hátrányban nyilvánvalódnak;
- az Art.-on kívüli, más törvényekben előírt adózással összefüggésben kirótt szankciók (pl. a büntető törvénykönyv által megfogalmazott jogkövetkezmények);
- az anyagi, illetve eljárási adójogi normák, melyek az adójogi normák megsértésével összefüggésben az adóhatóság számára vagy másnak írnak elő olyan magatartást, amely az adózó számára hátrányos (pl. adószám törlése, bizonyos adózói adatok közzététele stb.);
- kedvezményes adózói pozíciók elvesztése.

Az adójogi jogkövetkezmények fenti csoportosítása igen átfogó, hisz az kiterjed nemcsak az Art., hanem más törvények, illetve egyéb jogi normák által adójogi jogsértések esetére kilátásba helyezett negatív jogkövetkezményekre is. Megítélésem szerint az adójogi jogkövetkezmények tipizálása során az is egy lehetséges út, ha a szűkebb értelemben vett adójogi szankciók közé soroljuk az Art. által adózóval szemben kilátásba helyezett jogkövetkezményeket: így az adózó számára direkt fizetési kötelezettséggel járó bírságokat és pótlékokat, valamint a közvetlen fizetési kötelezettséggel nem járó intézkedéseket. Még a tágabb értelemben vett adójogi szankciók körébe az Art.-on kívül, más normákban helyet foglaló, adójogi jogsértés esetére kilátásba helyezett jogkövetkezményeket rendezzük.

Terjedelmi korlátok okán a fejezet az elméleti csoportképzéssel összefüggő viták elkerülésével, csupán az adózás rendjéről szóló törvényben kilátásba helyezett

jogkövetkezmények rendszerét, illetve az egyes jogkövetkezményekre vonatkozó legfontosabb rendelkezéseket tekinti át.

5.2. Közvetlen fizetési kötelezettséget keletkeztető reparatív szankciók – a pótlékok

Az Art. által szabályozott, adózó számára közvetlen fizetési kötelezettséget keletkeztető szankciók egyik csoportját a pótlékok képezik. A korábban hatályos szabályozáshoz hasonlóan a 2018. január 1. óta érvényben lévő Art. is két fajtáját különbözteti meg a pótlékoknak: a késedelmi pótlékot és az önellenőrzési pótlékot. Mindkettő kamatjellegű, reparatív és objektív szankció. Kamatjellegűek, hiszen mértékük a mindenkori jegybanki alapkamathoz igazodik. Reparatívak, mert céljuk az adóhatóságot, s így az államot, az adózó késlekedéséből fakadóan ért érdeksérelem jóvátétele. Objektívek, mert kiszabásukhoz az adózó részéről nincs szükség felróhatóságra, illetve vétkességre.

5.2.1. A késedelemi pótlék

Késedelmi pótlékot akkor helyez kilátásba az Art., ha az adózó adóját késedelmesen fizette meg, vagy a neki járó költségvetési támogatást annak esedékessége előtt vette igénybe (SIMON 2022, 125–126). Az adó késedelmes megfizetése esetén az adó esedékességét követő naptól, míg a költségvetési támogatás időelőtti igénybevétele esetén az igénybevételtől az esedékesség napjáig kell az adózónak késedelmi pótlékot fizetnie. Ha az adózó késedelmét elháríthatatlan külső ok idézte elő, melyet képes igazolni, akkor arra az időszakra nézve mentesül a késedelmi pótlék fizetésének kötelezettsége alól.¹⁴⁵ A késedelmi pótlék a késedelem napján végrehajtható, kivéve ez alól a hatósági adómegállapítás esetét.¹⁴⁶

A késedelmi pótlék alapja az adó azon összege, melynek fizetésével késedelembe esett az adózó, illetve a költségvetési támogatás azon része, melyet az esedékesség előtt vett igénybe. A késedelmi pótlék alapját fő szabály szerint adónként és költségvetési támogatásonként külön-külön kell figyelembe venni, kivéve, ha előbbieket egy számlán tartják nyilván. A késedelmi pótlék alapját csökkenti az adózó tartozásának azon része, melyre fizetési könnyítést engedélyezett az adóhatóság, illetve az adózónak ugyanazon adóhatóságnál nyilvántartott, más adóval kapcsolatban meglévő túlfizetése. Ez utóbbit hívjuk a nettó pótlékszámítás elvének, amely nem alkalmazható az adóhatóság által megállapított adóhiány után felszámított késedelmi pótlék vonatkozásában. A késedelmi pótlék mértéke minden naptári nap után – a késedelemkor, illetve esedékesség előtti igénybevételkor – érvényes jegybanki alapkamat¹⁴⁷ öt százalékponttal növelt mértékének háromszázhatvanötöd része. Vagyis a pótlék alapját meg kell szorozni a jegybanki alapkamat öt százalékponttal növelt mértékének háromszázhatvanötöd részével, s a késedelem – illetve esedékesség előtti igénybevétel –

¹⁴⁵ Art. 206. § (3) bek.

¹⁴⁶ Art. 206. §.

¹⁴⁷ A jegybanki alapkamat jelenleg 13% (2023.01.16.).

naptári napjainak számával, hogy megkapjuk a fizetendő késedelmi pótlék összegét.¹⁴⁸ Lényeges, hogy az adóhatóság ötezer forintot el nem érő késedelmi pótlékot nem ír elő az adózó számára, illetve késedelmi pótlék után késedelmi pótlék felszámítására nincs mód.¹⁴⁹

Késedelmi pótlék kiszabásának van egy maximuma is, ugyanis adóhiány esetén az eredeti esedékességtől az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyv keltéig, legfeljebb három évre számítható fel késedelmi pótlék. Az adóhatóságot megilleti a mérlegelés lehetősége, hiszen kivételes méltánylást érdemlő körülmények fennállása esetén akár hivatalból, akár kérelemre mérsékelheti azon időintervallumot, mely után az adózónak késedelmi pótlékfizetési kötelezettsége áll fent. Előbbire azonban nincs mód, ha adóhiány esetén az adóbírság mérséklésének sincs helye. A tévesen felszámított késedelmi pótlékot az adóhatóság köteles törölni, akár hivatalból, akár kérelemre.¹⁵⁰

5.2.2. Az önellenőrzési pótlék

Önellenőrzési pótlék fizetésére akkor köteles az adózó, ha önellenőrzési jogával élt, vagyis, amikor adóját, vagy az általa igénybe vett költségvetési támogatás összegét helyesbíti (SIMON 2022, 127). Ahogy a késedelmi pótlékot, úgy az önellenőrzési pótlékot is adónként, illetve költségvetési támogatásonként külön kell megállapítani.¹⁵¹ Az önellenőrzési pótlék alapja a bevallott és az önellenőrzés keretében helyesbített adó összegének különbsége, illetve a bevallott és helyesbített költségvetési támogatás összegének különbsége. Az önellenőrzési pótlék mértéke minden naptári nap után a késedelem, illetve az esedékesség előtti igénybevétel időpontjában érvényes jegybanki alapkamat háromszázhatvanötöd része, melyet a bevallás benyújtására előírt határidő leteltét követő első naptól az önellenőrzés benyújtásának napjáig kell felszámítani. A fizetendő önellenőrzési pótlék összegét tehát úgy kapjuk meg, ha vesszük a bevallott és az önellenőrzéssel helyesbített adó (költségvetési támogatás) különbségét, amit szorzunk a jegybanki alapkamat háromszázhatvanötöd részével. Az így kapott eredményt megszorozzuk azon napok számával, amennyi nap a bevallásra nyitva álló határidő lejártá és az önellenőrzés napja között eltelt. A kapott eredmény 150%-a lesz a pótlék összege, ha ugyanarra az időszakra és adóra (költségvetési támogatásra) – vagyis ugyanarra a bevallásra – nézve ismételten élünk az önellenőrzés lehetőségével. Az önellenőrzési pótlék összegét az adózó állapítja meg, melyet köteles a helyesbített bevallással egyidejűleg megfizetni.¹⁵²

Az adózónak nem kell önellenőrzési pótlékot fizetnie, amennyiben a munkáltató vagy a kifizető késedelmes vagy hibás igazolása miatt kénytelen adóbevallását önellenőrzéssel helyesbíteni, valamint akkor sem, ha a munkáltató vagy kifizető a

¹⁴⁸ Art. 209. § (1) bek.

¹⁴⁹ Art. 207–209. §.

¹⁵⁰ Art. 210. §.

¹⁵¹ Art. 211. § (1) bek.

¹⁵² Art. 211. § (2) bek., 212. §.

természetes személy hibás nyilatkozata miatt helyesbíti az elektronikus havi adó- és járulékbevallást.¹⁵³

Az adózó kérelmezheti az önellenőrzési pótlék mérséklését, illetve elengedését az adóhatóságtól, mely kérelemnek a hatóság akkor ad helyt, ha az adózó tévedését olyan körülmények bizonyításával menti ki, amelyek az adóbírság mérséklését, illetve kiszabásának mellőzését is megalapoznák.¹⁵⁴

Amennyiben az adózó él az önellenőrzés jogával és a kapcsolódó önellenőrzési pótlékot megfizeti, akkor mentesül az adóbírság és a mulasztási bírság alól, valamint az önellenőrzés időpontjáig esedékes késedelmi pótlék megfizetése alól is.¹⁵⁵

5.3. Közvetlen fizetési kötelezettséget keletkeztető represszív szankciók – a bírságok

A közvetlen fizetési kötelezettséggel járó szankciók másik csoportját az adójogban a bírságok jelentik. A bírságok két típusát lehet elkülöníteni: az adóbírságot és a mulasztási bírságot. Közös bennük, hogy mindkettő represszív és szubjektív szankció. Represszív, mert célja a jogsértő magatartás esetén kilátásba helyezett vagyoni hátrány segítségével egyrészt a jogsértő magatartás megtorlása, másrészt az adózó visszatartása a jövőbeli jogsértésektől. Szubjektív jellegű jogkövetkezmény, hisz kiszabása feltételezi az adózó felróható, vétkes magatartását.

5.3.1. Az adóbírság

Adóbírságot az adózónak adóhiány fennállása esetén kell fizetnie. De adóbírságot állapít meg az adóhatóság akkor is, ha az adózó jogosulatlanul nyújtott be támogatási, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési kérelmet, vagy bevallását igénylésre, támogatásra, visszatérítésre (SIMON 2022, 127–129). Az adóbírság alapja az adóhiány, illetve a jogosulatlanul igényelt összeg. Az adóbírság mértéke pedig a fennálló adóhiány vagy a jogosulatlanul igényelt összeg 50%-a fő szabály szerint.¹⁵⁶ Az Art. kivételesen, a cselekmény súlyára való tekintettel, három esetben írja elő előbbinél nagyobb mértékű – az adóhiány 200%-val egyenlő – adóbírság kiszabását. Emelt mértékű adóbírságot szab ki az adóhatóság, ha az adóhiány:

- a bevétel eltitkolásával;
- hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával; vagy
- bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.¹⁵⁷

¹⁵³ Art. 211. § (3) bek.

¹⁵⁴ Art. 213. §.

¹⁵⁵ Art. 211–214. §.

¹⁵⁶ Art. 215. § (1), (3) bek.

¹⁵⁷ Art. 215. § (4) bek.

Adóhiánynak az adózó terhére megállapított adókülönbözlet minősül. Önadózás esetén csak akkor minősül adóhiánynak a fennálló adókülönbözlet, ha azt az esedékesség időpontjáig nem fizették be, költségvetési támogatások esetén pedig akkor, ha azt az esedékesség időpontját megelőzően igénybe vették. Amennyiben az adózó oldalán túlfizetés jelentkezik, az csak akkor vehető figyelembe, ha a túlfizetés már az ellenőrzés megkezdésének napján is fennállt.¹⁵⁸

Az adóbírság mellett az adóhatóság a késedelem idejére késedelmi pótlékot is kiszabhat. Az adóbírság nem érinti a késedelmi pótlék fizetésének kötelezettségét.¹⁵⁹

Ha a munkáltató, illetve a kifizető nem tesz eleget, vagy nem törvény szerint tesz eleget természetes személyt terhelő járulékok megállapításával, levonásával és bevallásával kapcsolatos kötelezettségének, akkor az adóhiányt, és az alapján az adóbírságot, valamint a késedelmi pótlékot az adóhatóság a munkáltató, illetve kifizető terhére állapítja meg. Kivéve ez alól azt az esetet, ha az adóhiány az adózó nem jogszzerű nyilatkozatának következtében állt elő. Ha a munkáltató, kifizető előbbi kötelezettségeit (megállapítás, levonás, bevallás) a személyi jövedelemadóval összefüggésben nem teljesíti (vagy nem szabályszerűen teljesíti), akkor az adóhiányt az adóhatóság a természetes személy terhére, de az adóhiány alapján kiszabásra kerülő adóbírságot és késedelmi pótlékot a munkáltató (kifizető) terhére állapítja meg. Ha pedig a munkáltató (kifizető) az adóelőleget, járulékot levonta a természetes személytől, de a kapcsolódó bevallási kötelezettségét nem teljesítette, akkor az adóbírság és késedelmi pótlék mellett az adóhiányt is a munkáltató (kifizető) terhére állapítja meg az adóhatóság.¹⁶⁰ Továbbá nem állapítható meg adóbírság az adózó örököse, illetve az adózó által megajándékozott személy terhére az adózónál keletkezett adóhiány után.¹⁶¹

2018-tól kezdve van lehetősége az adózónak igénybe vennie a feltételes adóbírság kedvezményét. A kedvezmény igénybevételének két feltétele van. Egyrészt az adózónak le kell mondania az utólagos adómegállapításról szóló elsőfokú határozattal szembeni fellebbezési jogáról, másrészt a határozatban rögzített adókülönbözletet esedékességig meg kell fizetnie. A két feltétel teljesítése esetén az adózó mentesül a kiszabott adóbírság 50%-a alól.¹⁶²

Adóbírság esetén megilleti az adóhatóságot a mérlegelés lehetősége, hisz kivételes méltánylást érdemlő körülmények fennállása esetén hivatalból, illetve kérelemre is mérsékelheti, valamint mellőzheti az adóbírság kiszabását. Az adóhatóság a mérséklésről, illetve mellőzésről való döntésekor az ügy összes körülményeit köteles figyelembe venni. Ennek megfelelően vizsgálja az adóhiány nagyságát; az adóhiány keletkezésének körülményeit; az adózó jogellenes magatartásának súlyát, gyakoriságát; illetve azt, hogy az adózó, annak képviselője, tagja, megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körülményekkel járt-e el. Azonban az adóhatóság nem mérsékelheti, illetve engedheti el az adóbírságot, ha az adóhiány

– a bevétel eltitkolásával;

¹⁵⁸ Art. 217. §.

¹⁵⁹ Art. 215. § (5) bek.

¹⁶⁰ Art. 218. §.

¹⁶¹ Art. 215. § (2) bek. b) pont.

¹⁶² Art. 216. §.

- hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával; valamint
- a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.¹⁶³

5.3.2. A mulasztási bírság

A közvetlen fizetési kötelezettséggel járó represszív szankciók másik típusa a mulasztási bírság. Mulasztási bírságot az adózóval szemben annak Art.-ban, adókötelezettséget előíró törvényben, előbbiek felhatalmazásán alapuló jogszabályban megállapított kötelezettségnek a megszegése miatt írhat elő az adóhatóság. A kötelezettség megsértésének minősül a kötelezettség hibás, hiányos, valótlan adattartalommal történő, illetve késedelmes teljesítése, valamint a kötelezettség nem teljesítése is (SIMON 2022, 129–130).¹⁶⁴ Vagyis, ha az adózó az adófizetési kötelezettségén kívüli, egyéb adójogi kötelezettségét nem teljesíti, vele szemben mulasztási bírságot szab(hat) ki az adóhatóság.

Mulasztási bírságnak van egy általános mértéke, mely alapján az adóhatóság természetes személy adózót fő szabály szerint legfeljebb 200 ezer forintig, míg nem természetes személy adózót fő szabály szerint maximum 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthat. Azonban a mulasztási bírság általános mértékéhez képest a jogsértés súlyától függően jogszabály magasabb, illetve alacsonyabb összegű mulasztási bírság kiszabására is lehetőséget adhat, illetve kötelezettséget írhat elő az adóhatóság számára. Azaz van, amikor az adóhatóság mérlegelhet, hogy kiszab-e mulasztási bírságot, s amennyiben kiszab, akkor mekkora összegű bírság fizetésére kötelezi az adózót. Az adóhatóság mérlegelési joga a bírság összegéről legtöbbször nem korlátlan, hisz törvény rögzíti a kiszabható összeg felső (maximum) határát. Maximálisan kiszabható mulasztási bírságra példa a mulasztási bírság általános mértékére vonatkozó előírás.

Más esetben az adóhatóság nem mérlegelhet, hogy kiszab-e mulasztási bírságot a jogsértő adózóval szemben, mert törvény kötelezi őt a bírság kiszabására. Legfeljebb arról dönthet, hogy a törvény által meghatározott minimum, illetve maximum határig terjedően, mekkora mértékű mulasztási bírsággal sújtja a jogsértő adózót. Eme utóbbi esetben is, mikor az adóhatóság köteles mulasztási bírságot kiszabni, az Art. a kiszabható bírság maximumát rögzíti jellemzően. Ugyanakkor találkozhatunk olyan jogsértésekkel is, mikor a jogalkotó egy minimális összegű mulasztási bírság kiszabását kötelezően elírja, ezzel mintegy „alulról” korlátozva az adóhatóság mérlegelési jogát a kötelezően kiszabandó bírság összegét illetően. Ilyen jogsértésre példa, mikor az adóhatóság köteles a jogalkotó által előírt minimális összegű mulasztási bírságot kiszabni, az, amikor az adózó igazolatlan eredetű árut forgalmazott, vagy a munkabérek nettó értékének megőrzését célzó adókedvezményt jogosulatlanul vette igénybe.¹⁶⁵

¹⁶³ Art. 219. §.

¹⁶⁴ Art. 220. § (1) bek.

¹⁶⁵ Art. 226. §, 236. §.

Az általános mértékhez képest eltérő összegű mulasztási bírságot van, hogy a törvény tételesen határozza meg, s van, mikor százalékosan. Utóbbira – százalékos formában való meghatározásra – példa a munkáltató (kifizető) adólevonási, adóbeszedési kötelezettségének megsértése, amikor a munkáltató (kifizető) a beszedni, levonni, illetve megfizetni elmulasztott adó összegének 50%-át köteles mulasztási bírsággént megfizetni.¹⁶⁶ Ilyen az igazolatlan eredetű áru forgalmazásának esete is. Ha az adózó igazolatlan eredetű árut forgalmaz, akkor terhére az adóhatóság az áru forgalmi értékének 40%-áig terjedő mulasztási bírságot szabhat ki, mely bírság összege természetes személyek esetén legalább 200 ezer forint, nem természetes személy adózók esetén legalább 500 ezer forint kell, hogy legyen.¹⁶⁷

Nézzünk néhány speciális jogsértést, melyeket az Art. az általános mértékéhez képest alacsonyabb összegű mulasztási bírsággal sújt, tekintettel a jogsértések kisebb súlyára. Ilyen például az adózó bevallási, adat-bejelentési, változás-bejelentési, adatszolgáltatási, regisztrációs, illetve pénzforgalmi számlanyitási kötelezettségének nem teljesítése. E jogsértések esetén az adóhatóság először felhívja az adózót 15 napos határidő tűzésével a kötelezettség teljesítésére, s e határidő eredménytelen elteltét követően sújtja a természetes személy adózót 50 ezer forint, nem természetes személy adózót 100 ezer forint mulasztási bírsággal.¹⁶⁸

Több példát találni arra, hogy a törvény a jogsértés súlyára tekintettel, az általánoshoz képest magasabb összegű mulasztási bírság kiszabását rendeli el. Ilyen az adószám hiányában folytatott adóköteles tevékenység esete, mikor is az adózót – akár természetes, akár nem természetes személy – mulasztási bírsággal kell sújtani, melynek összege 1 millió forintig terjedhet.¹⁶⁹ Hasonlóan kezeli az Art. azt a helyzetet is, amikor az adózó be nem jelentett foglalkoztatottat alkalmaz vagy alkalmazott, hisz az adóhatóság ekkor is köteles az adózóval szemben mulasztási bírságot kiszabni, melynek összege maximum 1 millió forint lehet.¹⁷⁰ Ha az adózó számla-, nyugtaadási kötelezettségének nem tesz eleget, vagy a számlát, illetve nyugtát nem a tényleges ellenértékről állítja ki, vagy iratmegőrzési kötelezettségét nem teljesíti, akkor az adóhatóság mérlegelhet, hogy kiszab-e az adózóval szemben mulasztási bírságot, amennyiben az adóhatóság a bírság kiszabása mellett dönt, annak összege nem lehet több 1 millió forintnál.¹⁷¹ Különösen súlyos jogsértésnek számít a pénztárgéppel összefüggő szabályok megsértése. Az adóhatóság köteles mulasztási bírságot kiszabni a pénztárgépet erre vonatkozó engedély hiányában forgalmazóval szemben. Ekkor a kiszabható mulasztási bírság legfeljebb 10 millió forint. A pénztárgép használatára kötelezett természetes személyt maximum 500 ezer forint, nem természetes személy kötelezettet legfeljebb 1 millió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja az

¹⁶⁶ Art. 232. §.

¹⁶⁷ Art. 226. § (1) bek.

¹⁶⁸ Art. 221. § (1)-(2) bek.

¹⁶⁹ Art. 224. §.

¹⁷⁰ Art. 225. §.

¹⁷¹ Art. 228. §.

adóhatóság, ha a pénztárgép kötelező használatával, forgalmazásával, üzemeltetésével, szervizelésével kapcsolatos jogszabályi kötelezettségeit megszegi.¹⁷²

Az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabása során figyelembe veszi – az adózó javára vagy terhére – az adózó joggyakorlatát, jogkövetési hajlandóságát; a jogellenes magatartás súlyát, gyakoriságát, időtartamát; valamint azt, hogy az adózó (képviselője, foglalkoztatottja, tagja, megbízottja) az adott helyzetben tőle elvárható körülményekkel járt-e el. Előbbiek mérlegelése után dönt a mulasztás súlyával, illetve az adózási érdeksérelemmel arányos mulasztási bírság kiszabásáról, illetve, ha arra lehetősége van, a bírság mellőzéséről.¹⁷³

Ha az Art. eltérően nem rendelkezik, akkor az adózással összefüggő kötelezettség nem jogszabályszerű teljesítése esetén akár többször, emelt mértékkel is kiszabható mulasztási bírság.¹⁷⁴ Nincs helye mulasztási bírság kiszabásának késedelem esetén, ha az adózó kötelezettségének teljesítése mellett késedelmét kimenti, annak igazolásával, hogy úgy járt el, ahogy az adott helyzetben általában elvárható.¹⁷⁵ Nincs lehetőség mulasztási bírság kiszabására akkor sem, ha a jogszabálysértés adóhatóság tudomására jutásától számítva egy év már eltelt. Ez utóbbi rendelkezés az ellenőrzések esetén feltárt jogsértésekre nem alkalmazható.¹⁷⁶

5.4. Közvetlen fizetési kötelezettséggel nem járó szankciók – az intézkedések

Az Art. az adózó számára közvetlen fizetési kötelezettséget jelentő szankciókon, vagyis a pótlékokon és bírságokon kívül, olyan jogkövetkezmények kilátásba helyezésével is törekszik távol tartani az adózót az adójogi jogsértésektől, melyek direkt módon nem keletkeztetnek fizetési kötelezettséget. Az e csoportba tartozó jogkövetkezményeket átfogóan intézkedéseknek nevezzük, melyek legtöbbször az adóhatóság által kiszabott mulasztási bírsághoz kapcsolódnak, utóbbi preventív hatásának erősítése végett. 2018-at megelőzően csupán három intézkedést (HALUSTYIK 2015, 178.): az árukészlet lefoglalását, az üzletlezárást és az adószám törlését tartalmazta az Art. Azóta az adóhatóság által alkalmazható intézkedések listája két új eszközzel: a jármű visszatartásával és az áru hatósági felügyelet alá vonásával bővült.

5.4.1. A lefoglalás

Az adóhatóság két esetben alkalmazhatja a lefoglalás intézkedését. Egyrészt akkor, ha az adózó bejelentéshez, cégjegyzéshez kötött vagy adóköteles tevékenységét adószám hiányában végzi. Ebben az esetben a mulasztási bírság kiszabása mellett az adóhatóság, a mulasztási bírság összegének mértékéig – annak biztosítékeként – lefoglalhatja a tevékenység eszközét, termék-előállítás esetén a tevékenység eredményét, illetve az árukészletet. Másrészt akkor is jogosult a lefoglalás eszközéhez folyamodni az

¹⁷² Art. 234. §

¹⁷³ Art. 237. §.

¹⁷⁴ Art. 237. § (3) bek.

¹⁷⁵ Art. 220. § (3) bek.

¹⁷⁶ Art. 238. §.

adóhatóság, ha az adózó a termék közúti fuvarozásával kapcsolatos bejelentési kötelezettségét (EKAER-bejelentés) nem szabályszerűen teljesíti. E második esetben is az adóhatóság a kiszabott mulasztási bírság mellett, a bírság összegéig, annak biztosítására lefoglalhatja a fuvarozott terméket.

A lefoglalásról az adóhatóság a mulasztási bírságot kiszabó határozatában rendelkezik. A lefoglalásról jegyzőkönyvet vesz fel, illetve jogosult a lefoglalt ingóságot zár alá venni, vagy azt az adózó költségére elszállíttatni és megőrizni. Fontos, hogy lefoglalást romlandó árura és élő állatra foganatosítani nem lehet.

Amennyiben az adózó a rá kiszabott mulasztási bírságot a határozat közlésétől számított 15 napon belül nem fizeti meg, akkor az adóhatóság a biztosítékként lefoglalt árut a végrehajtás szabályai szerint értékesíti. Az értékesítés bevételéből kerül rendezésre az adózóval szemben kirótt mulasztási bírság, más pótlékok és egyéb költségek. Az adózónak visszajár az értékesítés bevételének a mulasztási bírságot, pótlékokat és egyéb költségeket meghaladó része.¹⁷⁷

5.4.2. Az üzletlezárás

Az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabása mellett jogosult pecséttel lezárni az adóköteles tevékenység céljára szolgáló helyiséget, amennyiben az adózó

- be nem jelentett alkalmazottat foglalkoztat vagy foglalkoztatott;
- olyan árut forgalmaz, melynek eredete nem igazolt;
- ugyanazon üzlethelységben egy éven belül (az első ellenőrzéstől számítva) másodjára mulasztja el a számla-, illetve nyugtaadási kötelezettségét;
- megszegi pénztárgép kötelező használatával és üzemeltetésével kapcsolatos, jogszabályban foglalt kötelezettségét.¹⁷⁸

Amennyiben a fenti jogsértések valamelyikére elsőként derül fény, az üzletlezárás időtartama 12 nyitvatartási nap, azonban a mulasztás ismételt előfordulása esetén 30,¹⁷⁹ illetve minden további esetben 60 nyitvatartási nap. Ha két egymást követő, ugyanolyan mulasztás között 3 év eltelt, az ismétlésre vonatkozó szabályok nem alkalmazhatók.¹⁸⁰

Az üzletlezárásról szóló hatósági határozattal szemben benyújtott fellebbezésnek halasztó hatálya nincs az intézkedés végrehajtására, valamint, ha az intézkedésből harmadik személynek kára származik, a kár megtérítésére az adózó köteles. Az adóhatóság a lezárás akadályozása esetén a rendőrség közreműködését veheti igénybe.¹⁸¹

Két esetben nincs mód az üzletlezárás intézkedésének alkalmazására. Egyrészt, ha a helyiség az adózó lakásában vagy a lakástól műszakilag nem elkülönített helyiségcsoporton belül található. Másrészt akkor, ha a lezárás alapszükséglet vagy

¹⁷⁷ Art. 239–242. §.

¹⁷⁸ Art. 245. § (1) bek.

¹⁷⁹ A korábbi felsorolásban szereplő első három mulasztás ismételt előfordulása esetén az üzletlezárás intézkedésének alkalmazását nem mellőzheti az adóhatóság. Lásd Art. 245. § (1a) bek.

¹⁸⁰ Art. 245. § (2) bek.

¹⁸¹ Art. 245. § (3)–(4) bek.

olyan szolgáltatás iránti igény kielégítését akadályozza, mely más módon nem érhető el a településen.¹⁸²

5.4.3. Az adószám törlése

Az adóhatóság abban az esetben törli az adózó adószámát, ha

- a) az adóhatóság az adózó székhelyén végzett helyszíni eljárás során tudomást szerez arról, hogy az adózó a székhelyén nem található;
- b) az adózónak postai úton, hivatalos iratként kézbesített adóhatósági irat két egymást követő alkalommal érkezik vissza az adóhatósághoz a címzett ismeretlensége vagy a megfelelő levélszekrény hiánya miatt, s így az a címzett számára kézbesítetlennek tekinthető;
- c) az adózó bejelentett székhelyének címe nem valós;
- d) az adózó az adóhatóság felszólítása ellenére sem jelentett be megfelelő törvényes képviselőt;
- e) az adózó által bejelentett törvényes képviselő nem valós személy;
- f) azt a támogató kezdeményezi a költségvetési támogatás jogosulatlan igénybevétele, jogszabálysértő vagy nem rendeltetésszerű felhasználása esetén;
- g) az adózó áfa-ról teljesítendő összesítő-nyilatkozattételi vagy havi adó- és járulék-bevallási kötelezettségének az adóhatóság felszólítására sem tesz eleget a törvényi határidőtől számított egy éven belül;
- h) az adózó által bejelentett székhelyszolgáltató nem szerepel a székhelyszolgáltatók nyilvántartásában, és az ilyen irányú tevékenység végzésére vonatkozó szándékát sem jelentette be.¹⁸³

Az állami adó- és vámhatóság az adószám törléséről határozattal dönt. Ha az adózó közösségi adószámmal is rendelkezik, akkor az adószámmal egyidejűleg az adóhatóság a közösségi adószámot is törli. Az adóhatóság értesíti a cégbíróságot, az egyéni vállalkozók nyilvántartását vezető szervezetet vagy az adózó nyilvántartását vezető más szervezetet az adószám törlését elrendelő határozatáról és annak véglegessé válásának időpontjáról.¹⁸⁴

Amennyiben egy adózó adószámát a c), d) e) pontokban foglalt okok valamelyikére tekintettel törölte az adóhatóság, részére adószám a későbbiekben nem állapítható meg.¹⁸⁵ Minden más esetben, ha az adózó az adószámának törlését követően kíván adóköteles tevékenységet folytatni, akkor az ahhoz szükséges adószám megállapítását közvetlenül az állami adó- és vámhatóságtól kell kérnie.¹⁸⁶

5.4.4. A jármű visszatartása

¹⁸² Art. 245. §.

¹⁸³ Art. 246. § (1) bek.

¹⁸⁴ Art. 246. § (3), (5) bek.

¹⁸⁵ Kivételt képez ez alól, ha az adózónál felszámolást rendeltek el. Ebben az esetben az adószám megállapításának napja nem lehet korábbi, mint a felszámolás kezdő napja. Lásd Art. 246. § (9) bek.

¹⁸⁶ Art. 246. §.

Ha az adóhatóság az adózóval szemben a hatósági zár megőrzési kötelezettség megsértése miatt szab ki mulasztási bírságot, akkor a kiszabott bírság, illetve pénzkövetelés megfizetésének biztosítékaul, annak megfizetéséig, a fuvarozás eszközét az adóhatóság visszatarthatja. A jármű nem tartható vissza, ha:

- az romlandó árut, illetve élő állatot szállító fuvarszköz;
- a bírságfizetésre kötelezett rendelkezik magyarországi székhellyel, lakóhellyel, szokásos tartózkodási hellyel és a NAV által kiadott adószámmal, illetve adóazonosító jellel;
- a bírságfizetési kötelezettség teljesítéséért pénzügyi intézmény kezességet, garanciát vállal, és ezt a tény a bírságfizetésre kötelezett hitelt érdemlően igazolja;
- a bírságfizetési kötelezettséget átvállalja valamely belföldön bejegyzett, adószámmal rendelkező szervezet, és ezt a bírságfizetésre kötelezett hitelt érdemlően igazolja.¹⁸⁷

A fenti jogkövetkezmény alkalmazható külföldi fuvarozóval szemben akkor is, ha az a NAV által felhelyezett hatósági zár NAV által történő levételét akadályozza.¹⁸⁸

5.4.5. Az áru hatósági felügyelet alá vonása

Amennyiben az adóhatóság helyszíni ellenőrzés során olyan árut talál, amelynek eredetéről, beszerzésének körülményeiről, a tulajdonosának kilétéről vagy a rendeltetési hely megfelelőségéről hitelt érdemlő irat az ellenőrzés időpontjában nem áll rendelkezésre, akkor az árut – romlandó áruk és élő állatok kivételével – hatósági felügyelet alá vonja. A hatósági felügyelet alá vonásról az adóhatóság végzéssel dönt, mellyel szemben az adózó, illetve az, akinek a hatósági felügyelet alá vonás jogát, jogos érdekét érinti, kifogást nyújthat be az intézkedéstől számított nyolc napig. A kifogásnak halasztó hatálya nincs az intézkedés végrehajtására.

A hatósági felügyelet alá vonás az áru zár alá vételével vagy annak a NAV által fenntartott, illetve NAV által kijelölt raktárba történő elszállításával, betárolásával valósul meg.

A hatósági felügyelet alá vonásról szóló végzést az adóhatóság hirdetményi úton is közli. Amennyiben a közléstől számított 15 napon belül jelentkezik olyan személy, aki a hatósági felügyelet alá vont áru feletti rendelkezési jogát kétséget kizáróan igazolja, számára az adóhatóság az árut – a kapcsolódó költség és bírság teljesítését követően – kiadja. Amennyiben 15 napon belül nem jelentkezik olyan személy az áruért, aki rendelkezési jogát kétséget kizáróan igazolni tudná, az adóhatóság az árut a végrehajtás szabályai szerint értékesíti.

Ha az áru feletti rendelkezési jogát igazolni képes személy a hirdetmény közzétételét követő 15 napon túl jelentkezik, s az áru értékesítése már megtörtént, akkor az áru értékesítéséből befolyt vételárat – a költségek és a bírság levonását követően – az

¹⁸⁷ Art. 243. § (2) bek.

¹⁸⁸ Art. 243. § (3) bek.

adóhatóság előbbi személynek kiadja. Az értékesítésből befolyt ellenérték után az államot kamatfizetési kötelezettség nem terheli. Amennyiben a hirdetményi közlést követő 5 éven belül senki nem jelentkezik az áruért, akkor az áru értékesítéséből befolyt vételár az államra száll.¹⁸⁹

A 2017 végén újragondolt adójogi szabályozás fundamentális átalakítást nem hajtott végre az Art.-ban foglalt adójogi szankciók rendszerén, hisz továbbra is két reparatív jellegű pótlék: késedelmi pótlék, önellenőrzési pótlék; és két represszív jellegű bírság: adóbírság és mulasztási bírság kiszabása lehetséges. A fizetési kötelezettséget közvetlenül nem keletkeztető intézkedések köre 2018-tól kibővült, hisz az adóhatóság a jármű visszatartását és az áru hatósági felügyelet alá vonását is elrendelheti intézkedésként az adószám törlése, az üzletlezárás, illetve a lefoglalás mellett. A téma szempontjából lényeges továbbá, hogy az adózóval szemben jogkövetkezménynek helye nincs, ha az adózó az adóhatóság honlapján erre a célra létrehozott felületen közzétett tájékoztatóban foglaltak szerint járt el, ám az adóhiány megfizetése alól az adózó előbbi esetben sem mentesül.¹⁹⁰

5.5. Visszatérés az esethez

Az ügyben az adóhatósági eljárás keretében adómérséklés iránti kérelmet nyújtott be az adózó. Az adómérséklés iránti eljárás kérelemre indul. Az Art. 201. § (1) bek. értelmében természetes személy számára van lehetőség arra, hogy kérje az adóhatóságot, hogy az őt terhelő adó-, bírság- vagy pótléktartozást mérsékelje vagy engedje el. A kérelemnek az adóhatóság mérlegelése alapján akkor adhat helyt, ha előbbi tartozások megfizetése az adózó és a vele együtt élő hozzátartozó megélhetését súlyosan veszélyezteti. Adómérséklés iránti kérelem nem nyújtható be a kifizető által a természete személytől levont adó- és járuléktartozás, valamint beszedéssel megállapított adó esetén. Az adózó teljesítőképességéhez mérten az adóhatóság dönthet úgy, hogy a mérséklést az adótartozás egy részének megfizetéséhez köti.

Az adózó a szóban forgó ügyben adómérséklés iránti kérelmének indokaként jelölte meg, hogy szívességi lakáshasználóként él beteg gyermekével, östermelői tevékenységből származó jövedelme nem számottevő, valamint a közművek költségét a gyermeke édesapja állja.

Az ügyben felmerült jogkövetkezmények egyrészt az önellenőrzési pótlék, mely egy reparatív szankció, illetve a mulasztási bírság, mely egy represszív szankció.

A Kúria úgy ítélte meg, hogy felperes felülvizsgálati kérelme alapos. A Kúria úgy nyilatkozott, hogy *„a mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozat akkor tekintendő jogszerűnek, ha a közigazgatási szerv a tényállást kellő mértékben feltárta, az eljárási szabályokat betartotta, a mérlegelés szempontjai megállapíthatóak, és a határozat indokolásából a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége kitűnik.”*¹⁹¹

¹⁸⁹ Art. 244. §.

¹⁹⁰ Art. 247. §.

¹⁹¹ Kúria Kfv.I.35.672/2018/7.számú határozata (12) pont.

Jelen esetben a felperes adószámmal rendelkező östermelő. Östermelői tevékenység esetén a három külterületi termőföld és egy zártkert tekintetében okszerűtlen az a hatósági hivatkozás, hogy az ingatlanok nem nélkülözhetetlen vagyontárgyak, ráadásul értékükre nem merült fel tételesen alátámasztott adat.

Ítéletében a Kúria kimondta, hogy a *megélhetését súlyosan veszélyeztető jelleg* szintén nem általánosítható, azt mindenkor a konkrét tartozás és a konkrét életkörülmények összevetésével kell meghatározni.

Előbbiekre tekintettel a Kúria azt állapította meg, hogy az adóhatósági határozat nem teljesítette a mérlegelés okszerűségére vonatkozó követelményt, s lehetőség van a felperes adómérséklés iránti kérelmének helyt adó döntés meghozatalára.

A szóban forgó esettel összefüggősbe hozható alapelvek még: az egyedi elbírálás; a méltányos eljárás; a tájékoztatási kötelezettség, az adózói jogok gyakorlásának előmozdítása; valamint a közérthetőség elvei.

5.6. Önellenőrző kérdések

- Milyen adójogi szankciókat ismer?
- Hogyan csoportosíthatók az adójogi szankciók?
- Mikor köteles az adózó késedelmi pótlékot fizetni? Hogyan számítjuk a késedelmi pótlék összegét?
- Mikor szab ki az adóhatóság adóbírságot?
- Mi a különbség az adóbírság és a mulasztási bírság között?
- Milyen intézkedések léteznek jelenleg az adóigazgatási eljárásban? Mutassa be ezek lényegét!

5.7. Érdekeségek

- ERDŐS Éva (2020): Nemzetközi adójogi konfliktusok – Az adóelkerülés elleni harc kihívásai. *Miskolci Jogi Szemle*, 2. Klsz. 32–44. Elérhető: https://matarka.hu/koz/ISSN_1788-0386/15evf_2klsz_2020/ISSN_1788-0386_15evf_2klsz_2020_032-044.pdf
- Pótlékszámítás – Kalkulátor a NAV honlapján: <https://nav.gov.hu/ugyfeliranytu/kalkulatorok/potlekszamitas>
- NAV bírságolási gyakorlatról szóló útmutatója: <https://nav.gov.hu/print/szabalyzok/utmutatok/A-birsagolasi-gyakorlatrol-szolo-utmutato>

Felhasznált irodalom

HALUSTYIK Anna szerk. (2015): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Pázmány Press.
 SIMON István (2012): *Pénzügyi jog II.* Budapest, Osiris Kiadó.
 SIMON István (2022): *Pénzügyi jog II.* Budapest, ELTE Eötvös Kiadó.
 2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről

6. FEJEZET

VÉGREHAJTÁS AZ ADÓIGAZGATÁSI ELJÁRÁSBAN

Vezendi-Varga Judit*

Eset: Végrehajtási kifogás vagy kérelem?

Az elsőfokú adóhatóság a Pénzügyminisztérium (behajtást kérő) 2019. április 26. napján előterjesztett megkeresése alapján végrehajtási eljárást folytatott a felperessel szemben 308.737.675 Ft EU Alapok visszafizetési kötelezettség miatti behajtás végett.

Az elsőfokú adóhatóság fizetési felhívásban tájékoztatta a felperest a megkeresésről, illetve arról, hogy a követelés letéti számlára történő megfizetésére 2019. május 20. napjáig van lehetősége. A felperes 2019. május 13. napján beadványt terjesztett elő „megkeresés” megjelöléssel. E szerint olyan jogerős döntést, amely alapján vele szemben végrehajtást lehetne foganatosítani, nem kapott, ilyen okirat nem áll rendelkezésre, ezért kérte a fizetési felhívás visszavonását. A behajtást kérő a megkeresést fenntartva továbbra is a követelése adók módjára történő behajtását kérte. Az elsőfokú adóhatóság a felperest erről tájékoztatta, egyben felhívta a figyelmét, hogy a fizetési határidő eredménytelen eltelte után a végrehajtási eljárást haladéktalanul megindítja.

Mivel a teljesítési határidő eredménytelenül telt el, ezért az elsőfokú adóhatóság a felperes adószámláján nyilvántartott túlfizetésből 675.000 Ft összeget a tartozásra átvetett és hatósági átutalási megbízást is kibocsátott a felperesi bankszámla terhére, amely összesen 181.212 Ft megtérülését eredményezett. A felperes 2019. május 29. napján kelt beadványában a végrehajtás megszüntetését kérte, melyet az elsőfokú adóhatóság végzésével elutasított.

A felperes az elsőfokú adóhatóság döntésével szemben fellebbezett, ám a felettes adóhatóság az elsőfokú adóhatóság határozatát végzésben helybenhagyta.

A felperes ezután bírósághoz fordult, keresetében a másodfokú végzés felülvizsgálatát, és a végrehajtási eljárás során foganatosított valamennyi végrehajtási cselekmény megsemmisítését kérte. Arra hivatkozott, hogy az adóhatóság egyetlen törvényt sem jelölt meg, ami alapján eljárási joggalappal rendelkezne, s nincs megfelelő végrehajtható okirat sem.

Az elsőfokú bíróság ítéletével az alperes adóhatóság végzését az elsőfokú hatóság végzésére is kiterjedően megsemmisítette.

Az alperes adóhatóság ez után a Kúriához fordult, felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyzését, és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára kötelezését kérte.

Forrás: a Kúria Kfv.I.35.383/2020/5. számú döntése

* Dr. Vezendi-Varga Judit PhD, egyetemi adjunktus

Kapcsolódó kérdések:

- Mi számít az adóvégrehajtási eljárás tipikus jogorvoslati eszközének? Kik és mikor folyamodhatnak hozzá?
- Mikor minősít egy beadványt az adóhatóság, illetve a Kúria végrehajtási kifogásnak, s mikor egyszerű kérelemnek?
- Az adott ügyben hogyan döntött a Kúria?

6.1. Alkalmazandó jogszabályok, alapelvek

Végrehajtásra akkor kerül sor, ha az adózó esedékességgel vagy az adóhatóság határozatának jogerőre emelkedését követően, meghatározott időn belül tartozását nem fizeti meg. Az állami adó- és vámhatóság, illetve az önkormányzati adóhatóság által megállapított, nyilvántartott, törvényen alapuló fizetési kötelezettségek végrehajtása, továbbá az adók módjára behajtandó köztartozások behajtása során, valamint az általános közigazgatási rendtartás alapján az állami adó- és vámhatóság által fogatosított végrehajtási eljárásokra az adóhatóság által fogatosított végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi LIII. törvényt (a továbbiakban: Avt.) kell alkalmazni az adóigazgatási rendtartásról és az adózás rendjéről szóló törvénnyel párhuzamosan. Az Avt.-ben nem rendezett egyéb kérdésekben a bírósági végrehajtásról szóló 1994. évi LIII. törvény (Vht.) előírásai irányadók.¹⁹²

Azt Avt. három alapelvet tartalmaz az adóhatósági végrehajtási eljárás vonatkozásában. Ezek: a mérlegelés elve, a hatékonyság elve és az arányosság elve. A mérlegelés elve értelmében az adóhatóság dönt a végrehajtás során alkalmazandó végrehajtási cselekményekről, azok sorrendiségéről és időpontjáról, természetesen a törvény adta korlátok között. A hatékonyság elve értelmében az adóhatóságnak a különböző végrehajtási cselekmények közül azt kell fogatosítania, mely segítségével a végrehajtás célja a leghatékonyabban érhető el (SIMON 2022, 133). Az arányosság elve alapján pedig a hatékony végrehajtási cselekmények közül azt kell választani, mely az adósra nézve a legkisebb korlátozással jár.¹⁹³

6.2. A végrehajtási eljárás megindulása

Ahhoz, hogy az adóhatóság végrehajtási eljárást fogatosíthasson, végrehajtható okiratra van szükség. A végrehajtható okirat egy olyan dokumentum, amely az adós fennálló tartozását hitelt érdemlően igazolja. Minden ilyen okirat külön intézkedés nélkül végrehajtható. Végrehajtható okiratnak minősül például:

- a fizetési kötelezettséget megállapító, véglegessé vált hatósági döntés;
- önadózás esetén az adózó bevallása;
- az adózóval közölt adóhatósági adómegállapítás;
- bíróság által jogerősen jóváhagyott egyezség, jogerős bírósági határozat;
- a behajtást kérő megkeresése (adók módjára behajtandó köztartozások esetén);

¹⁹² Avt. 1–2. §.

¹⁹³ Avt. 5–6. §.

- a behajtást kérő hatóság megkeresésének mellékletét képező, a megkeresés alapjául szolgáló döntés;
- az egészségügyi szolgáltatási járulékfizetési kötelezettséget tartalmazó bejegyzés.¹⁹⁴

Miután rendelkezésre áll végrehajtható okirat, az adóhatóság felhívja az adóst a tartozás megfizetésére, teljesítésére. Amennyiben a felhívás eredménytelen, vagy a körülményekre tekintettel a felhívás célszerűtlen, az adóhatóság megindítja a végrehajtási eljárást. A végrehajtás az első végrehajtási cselekmény foganatosításával veszi kezdetét.

Amennyiben az adós nettó tartozása nem haladja meg a tíz ezer forintot, akkor az adóhatóság az adós számára csupán fizetési felhívást küld, s fő szabály szerint vele szemben más végrehajtási cselekményt nem foganatosíthat.¹⁹⁵

Ha végrehajtható okirat kiállítására még nincs lehetőség, ám az adóhatóság – vagy a behajtást kérő, illetve behajtást kérő hatóság – valószínűsíti, hogy a követelés későbbi kielégítése veszélyben van, akkor az adóhatóság végzésben biztosítási intézkedést vagy ideiglenes biztosítási intézkedést rendelhet el. A biztosítási, illetve ideiglenes biztosítási intézkedés megvalósulhat:

- vagyontárgy foglalása;
- zár alá vétel elrendelése;
- költségvetési támogatás zárolása;
- követelés lefoglalása és jövedelem letiltása esetén az elkülönített számlára történő befizetés elrendelése;
- pénzforgalmi szolgáltatóhoz intézett felhívás formájában is.

A biztosítási intézkedés nem veszélyeztetheti az adós, illetve a vele együtt élő közeli hozzátartozó megélhetését, valamint nem járhat az adós gazdasági tevékenységének ellehetetlenítésével. Ha a biztosítási intézkedés tárgyára büntetőeljárásban zár alá vételt vagy lefoglalást rendeltek el, akkor biztosítási intézkedés végrehajtására irányuló eljárást nem lehet foganatosítani vagy azt meg kell szüntetni.¹⁹⁶

6.3. A végrehajtás foganatosítására vonatkozó általános szabályok

2018. január 1. és 2019. december 31. között élt az a szabály, mely kimondta, hogy a tartozásokat elsősorban átvezetéssel kell behajtani, amennyiben az lehetséges. 2020. január 1. óta azonban az Avt. úgy rendelkezik, hogy az adós tíz ezer forintot meghaladó, de a központi költségvetésről szóló törvényben meghatározott értékhatárt nem

¹⁹⁴ Avt. 29. § (1) bek.

¹⁹⁵ De az Európai Uniót megillető hagyományos saját forrásból fennálló követelések, a fiatalkorúval szemben kiszabott pénzbüntetés, illetve a jogi személlyel szemben büntetőeljárásban kiszabott pénzbírság és pénzüsszegben kifejezett vagyonek Kobzás tekintetében lehetőség van egyéb végrehajtási cselekmény foganatosítására is. Lásd Avt. 30. § (2) bek.

¹⁹⁶ Avt. 95–97/A. §.

meghaladó tartozása esetén¹⁹⁷ az adóhatóság vele szemben kizárólag hatósági átutalási megbízást (végrehajtás fizetési számlára) és jövedelemletiltást (végrehajtás jövedelemre) foganatosít a tartozások behajtása érdekében. Előbbiek eredménytelensége esetén a tartozást – alakszerű döntés meghozatala nélkül – az adóhatóság ideiglenesen eredménytelen végrehajtással érintett tartozásnak minősítheti, és ezen a jogcímen tartja nyilván a tartozás végrehajthatóvá válásáig vagy a végrehajtáshoz való jog elévüléséig.¹⁹⁸ Előbbi esetén pedig az adóhatóság a következő *végrehajtási módok* közül választhat:

- végrehajtás jövedelemre;
- végrehajtás fizetési számlára;
- végrehajtás ingó dologra;
- végrehajtás ingatlanvagyonra.

A végrehajtási módok között nincs sorrendiség, az adóhatóság mérlegelési joga alapján azt választja, amelynek segítségével a végrehajtás célja hatékonyan elérhető, s az adós számára a legkisebb korlátozással jár. Egyedül az ingatlanra foganatosított végrehajtási cselekmények esetén találkozunk törvényi korlátozással, mely rendelkezések a végrehajtó mozgásterét szűkítve védik az adóst. E törvényi rendelkezésekre bővebben az ingatlan-végrehajtásról szóló alfejezetben térek ki.

Szükség esetén a végrehajtás során alkalmazható *állami kényszer*. A végrehajtás zavartalan lebonyolítása érdekében az adóhatóság a rendőrség, illetve a NAV hivatalos állományú tagjait veheti igénybe. A végrehajtás során alkalmazott állami kényszer elsősorban az adós vagyoni jogait korlátozhatja, csak kivételesen érintheti az adós személyiségi jogait.¹⁹⁹

Végrehajtási cselekmény foganatosítója lehet az állami adó- és vámhatóság, az önkormányzati adóhatóság vagy az önálló bírósági végrehajtó. Az önkormányzati adóhatóság jogosult önálló bírósági végrehajtót is igénybe venni. Előbbiekén kívül az adópolitikáért felelős miniszter által lefolytatott közbeszerzési eljárás nyertese is jogosult a tartozások beszedése érdekében szükséges cselekmények foganatosítására. Utóbbira a nem belföldi illetékességű vagy az egybefüggően 183 napot meghaladóan külföldön tartózkodó belföldi illetékességű személyek tartozásainak külföldön való érvényesítése érdekében szokott sor kerülni.²⁰⁰ A közbeszerzési eljárás nyertesének a feladat ellátásáért ellenérték jár, mely nem lehet több, mint a beszedett tartozás 5%-a.²⁰¹

A végrehajtás során előfordulhat, hogy a végrehajtást megindító adóhatóság illetékességi területén kívül kell helyszíni eljárási cselekményt foganatosítani. Ekkor a végrehajtást megindító adóhatóság megkeresi az eljárási cselekmény foganatosításának helye szerint illetékes adóhatóságot, hogy az hajtsa végre a szükséges eljárási

¹⁹⁷ 2021. évi XC. törvény Magyarország 2022. évi központi költségvetéséről 72. § értelmében az Áht. 97. § (3) bekezdésének alkalmazása során kis összegű követelés értékhátára 100 ezer forint.

¹⁹⁸ Ávt. 21. §.

¹⁹⁹ Ávt. 35. §.

²⁰⁰ Nem járhat el a közbeszerzési eljárás nyertese az Európai Unió tagállamai közötti, illetve nemzetközi egyezményben szereplő jogsegély hatálya alá tartozó fizetési kötelezettségek esetén.

²⁰¹ Ávt. 37. §.

cselekményt. Ha az eljárási cselekmények több adóhatóság illetékességi területét érintik, akkor egyidejűleg több adóhatóságot is megkereshet az eljárást megindító adóhatóság, mely ekkor köteles gondoskodni a megkeresett adóhatóságok munkájának összehangolásáról.²⁰²

Helyszíni eljárás keretében munkanapokon reggel hat és este tíz óra között foganatosíthatók eljárási cselekmények. Ettől eltérni csak a végrehajtási cselekményt foganatosító adóhatóság vezetőjének írásbeli engedélye esetén, illetve akkor lehet, ha az adós üzleti (üzemi) tevékenysége részben vagy egészben kívül esik az előbbi időszávon. Továbbá a szállítás alatt álló ingó dolgok bármikor lefoglalhatók, erre irányuló külön engedély nélkül is.²⁰³

6.4. Egyes végrehajtási módok

6.4.1. Végrehajtás jövedelemre

E végrehajtási mód alkalmazásának nem előfeltétele a helyszíni eljárás lefolytatása. Ennek keretében az adóhatóság megkeresi az adós munkáltatóját. A munkáltató az adóhatóság által neki megküldött letiltás kézbesítését követően 15 napon belül – az adós egyidejű tájékoztatása mellett – tájékoztatja az adóhatóságot az adóstól letiltható jövedelem összegéről, valamint a letiltást befolyásoló egyéb körülményekről. Az adóhatóság az adós munkáltatóján keresztül, annak közvetítése révén jut hozzá az öt megillető összeghez (HALUSTYIK 2015, 185–186).²⁰⁴

A Vht. kimondja, hogy a végrehajtás során a munkabér azon összegét kell alapul venni, amely az adólevonással teljesítendő adónak, egészség- és nyugdíjbiztosítási járuléknak, magánnyugdíj-biztosítási tagdíjnak és egyéb járulékoknak a levonása után fennmarad. Ebből a megmaradó összegből fő szabály szerint annak 33%-a, kivételes esetben 50%-a vonható le a végrehajtás keretében.²⁰⁵

6.4.2. Végrehajtás fizetési számlára

Eme végrehajtási mód alkalmazását sem kell, hogy helyszíni eljárás előzze meg. Ekkor az adóhatóság az adós fizetési számláját vezető pénzforgalmi szolgáltatónak hatósági átutalási megbízást küld. A pénzforgalmi szolgáltató köteles az adóhatóság hatósági átutalási megbízását teljesíteni a végrehajtható okirat csatolása nélkül. Azaz az adós számláját a pénzforgalmi szolgáltató megterheli az adóhatóság hatósági átutalási megbízásában szereplő összeggel. Amennyiben az adóhatóság végrehajtható okirat hiányában, vagy nem valós tartalmú végrehajtható okirat alapján, vagy végrehajtható okirat birtokában, de az esedékesség előtt küld hatósági átutalási megbízást a pénzforgalmi szolgáltatónak, akkor az adóhatóság a hatósági átutalási megbízás teljesítésének napjától a jogosulatlanul beszedett adó, költségvetési támogatás

²⁰² Avt. 38. §.

²⁰³ Avt. 39. §.

²⁰⁴ Avt. 41. §.

²⁰⁵ Vht. 61–66. §.

visszatérítésének napjáig késedelmi pótlékkal egyező nagyságú kamatot köteles fizetni az adózó részére.²⁰⁶

6.4.3. Végrehajtás ingó, illetve ingatlanvagyonra

Az ingó és az ingatlanvagyonra vezetett végrehajtási cselekménynek is két mozzanata van. Elsőként a vagyontárgy lefoglalása történik meg, majd ezt követően kerülhet sor az ingó vagy ingatlan dolog értékesítésére.

Ingó dolog lefoglalására sor kerülhet a végrehajtási eljárás megindításával egyidejűleg, de azt követően is, a végrehajtási eljárás alatt bármikor. Az ingó dolog foglaláskor kap egy becsértéket, amelyet az adóhatóság a dolog forgalmi értékének alapulvételével határoz meg.

Az adóhatóság a lefoglalt ingóságot értékesítés céljából a lefoglalást követően haladéktalanul elszállíthatja az adós költségén, és azt megőrzi. Ha ezzel a lehetőséggel az adóhatóság nem él, akkor az adós a dolgot állagának megóvása mellett használhatja az adóhatóság által meghatározott időpontig.

Ingó dolog foglalása esetén lehetőség van fedezetcsereire. Ekkor az adóhatóság az adós méltánylást érdemlő kérelmére a lefoglalt ingó dolgot feloldhatja a foglalás alól, ha a tartozás megtérülése a feloldást követően is biztosított, vagy ha az adós olyan vagyontárgyat ajánl fel a tartozás fedezetéül, amelynek értéke a feloldani kért vagyontárgy piaci értékét eléri vagy meghaladja. Utóbbi esetben a korábban lefoglalt vagyontárgy foglalásának feloldása és a felajánlott vagyontárgy lefoglalása egyidejűleg történik meg. Fedezetcsereire sor kerülhet az eljárás szünetelése és felfüggesztése alatt is.²⁰⁷

Speciális szabályok vonatkoznak a járművek, a követelések, illetve a zálogjoggal terhelt ingóságok foglalására.²⁰⁸

Ingatlan lefoglalására is sor kerülhet a végrehajtási eljárás megindításakor, vagy azt követően, a végrehajtási eljárás későbbi szakaszában is. Lényeges – az adós lakhatását szolgáló ingatlanokra vonatkozó – a természetes személy adóst védő két korlátozás. Az egyik szerint nincs helye ingatlan-végrehajtásnak a természetes személy, illetve egyéni vállalkozó adós és a vele együtt élő közeli hozzátartozó lakhatását közvetlenül szolgáló lakóingatlanra nézve akkor, ha a fennálló tartozás összege nem több 500 ezer forintnál. A másik korlátozó rendelkezés szerint pedig a méltányolható lakásigény felső határát meg nem haladó nagyságú, az adós és a vele együtt élő közeli hozzátartozó lakhatását közvetlenül szolgáló lakástulajdon pedig csak akkor vonható végrehajtás alá, ha a végrehajtás más formái nem vezettek eredményre.²⁰⁹ A végrehajtási cselekmények megválasztásakor előbbi két előírás korlátozza az adóhatóság szabad mérlegelési jogát.

Ingatlanfoglalás esetén az adóhatóság megkeresi az ingatlanügyi hatóságot, és az ingatlanra végrehajtási jogot jegyeztet be. Az adóhatóság mellőzi mind az ingatlan

²⁰⁶ Avt. 42. §.

²⁰⁷ Avt. 50. §.

²⁰⁸ Avt. 47–49. §.

²⁰⁹ Avt. 52. § (1)–(2) bek.

foglalását, mind értékesítését, ha az ingatlanon fennálló jelzálogjog miatt követelésének kielégítését nem várhatja.²¹⁰

Az ingatlan értékesítésére fő szabály szerint beköltözhető állapotban, azaz lakatlanul kerül sor. Ingatlan lakottan csak kivételesen kerül árverezésre, így akkor, (a) ha abban érvényes, a végrehajtási eljárás megindulása előtt kötött, bérleti szerződés alapján bérelő lakik; (b) ha abban hasznélvező lakik; (c) ha abban a nem adós tulajdonostárs lakik; vagy (d) ha abban az adós egyenes ági felmenője lakik, és akinek ez volt a végrehajtási eljárás megindítását megelőző hat hónapban is a lakóhelye, valamint az ingatlan tulajdonjogát az adós tőle ingyenesen szerezte.²¹¹

Fedezetcsereére nemcsak ingó-, hanem ingatlanfoglalás esetén is sor kerülhet.²¹²

A végrehajtás során lefoglalt ingó és ingatlan *vagyontárgyak értékesítésére* sor kerülhet elektronikus árverés, valamint hagyományos árverés keretében. Mód van ugyanakkor árverésen kívüli eladásra is, illetve bizonyos törvényben meghatározott ingóságok értékesítésére speciális szabályok vonatkoznak. Amennyiben az árverésen kívüli értékesítésre, illetve a speciális eladási szabályok alkalmazására nincs mód, akkor fő szabály szerint elektronikus árverésen, kivételesen hagyományos árverésen kerül sor a vagyontárgy eladására.²¹³

Az árverés időpontját a végrehajtó tűzi ki az Avt. által meghatározott szabályok alapján. Ingóárverés helyszíne lehet az állami adó- és vámhatóság épülete; a települési önkormányzat épülete vagy a települési önkormányzat jegyzője által kijelölt egyéb helyiség; az adós lakóhelye (tartózkodási helye), székhelye (telephelye, fióktelepe); az ingóság lefoglalásának helye; az ingóság őrzésének helye, valamint a végrehajtó által kijelölt más hely. Az árverést hirdetményrel tűzik ki, illetve teszik közzé, melyet kézbesítenek az adósnak. Ha megkeresésre indult a végrehajtás, akkor a behajtást kérőnek, illetve behajtást kérő hatóságnak is meg kell küldeni előbbi dokumentumot. Amennyiben a végrehajtást az önkormányzati adóhatóság folytatja le, akkor a végrehajtás helye szerinti települési önkormányzat jegyzőjének is kézbesíteni kell a hirdetményt.²¹⁴

Az árverésen jelen lévő adós meghatározhatja az ingóságok árverésének sorrendjét. Az árverésen közli a résztvevőkkel az adóhatóság a kikiáltási árat, ami megegyezik az ingóság becsértékével. Ezt követően az árverésen részt vevők ajánlatot tehetnek. Amennyiben az ajánlattevő által felajánlott vételár nem éri el az ingó dolog kikiáltási árát (becsértékét), akkor a kikiáltási ár fokozatosan csökkenthető, egészen a becsérték 35%-ig. Az árverést addig folytatják, míg érkeznek ajánlatok. Ha nincs több ajánlat, a kikiáltó háromszor kikiáltja a legmagasabb megtett ajánlatot, majd nevesíti a nyertest. Az árverés nyertese a helyszínen azonnal köteles a teljes vételárat megfizetni. Amennyiben fizetési kötelezettségének nem tesz eleget, az árverést az ingóságra tovább kell folytatni. Ha a korábban ki nem fizetett ingóság az árverésen később értékesítésre

²¹⁰ Avt. 52. § (4) bek.

²¹¹ Avt. 53. §. (3) bek.

²¹² Avt. 55. §. Ingatlanok esetén foglaláson az adós ingatlanának jelzálogjoggal való megterhelését is érteni kell.

²¹³ Avt. 57. §.

²¹⁴ Avt. 61–62. §.

kerül, de alacsonyabb áron, mint amekkora ajánlatot arra a nem fizető vevő korábban tett, akkor a nem fizető vevő a két ár közti különbözetet köteles megtéríteni.²¹⁵

Az árverésről jegyzőkönyvet vesznek fel, arról hang- és képfelvétel is készül. Ha az ingóságot nem sikerül az első árverésen értékesíteni, akkor az értékesítést a második, illetve harmadik árverésen kell megkísérelni. Az adóhatóság a következő árverést mindig az előbbi árveréstől számított – árverési kifogás esetén, annak végleges elbírálását követő – 60 napon belül tűzi ki. Ha az árverést utóbb megsemmisítették, az a jóhiszemű vevő tulajdonjogát nem érinti.²¹⁶

Lényeges, hogy lefoglalt *ingatlan értékesítésére* csak akkor kerül sor, ha az adós tartozása egyéb végrehajtási cselekmény foganatosításával nem, vagy csak aránytalanul hosszú idő elteltével térülne meg. Vagyis az adóhatóságnak, ha lehetősége van más eljárási cselekmény segítségével behajtani követelését, akkor azt kell, hogy válassza, s csak végső esetben folyamodhat az ingatlan értékesítéséhez.²¹⁷

Ingatlanárverés helyszínéül csak az állami adó- és vámhatóság épülete, a települési önkormányzat épülete vagy a települési önkormányzat jegyzője által kijelölt helyiség, az ingatlan fekvésének helye, valamint a végrehajtó által kijelölt más hely szolgálhat. Az árverés hirdetményét ebben az esetben az adóson, illetve a behajtást kérőn kívül meg kell küldeni azoknak is, akiknek az ingatlan-nyilvántartás értelmében az ingatlanra valamilyen bejegyzett joguk van, továbbá az ingatlan fekvése szerinti települési önkormányzatnak, valamint az ingatlanügyi hatóságnak is.²¹⁸

Ingatlanárverésen az vehet részt, azaz az tehet ajánlatot, aki az ingatlan becsértékének 10%-át az árverés megkezdéséig letétbe helyezte a végrehajtónál, vagy azt az adóhatóság által közzétett számlára átutalta. A letét összegét a nyertes ajánlattevő által felkínált vételárba beszámítják, mindenki másnak a letét összege visszajár.²¹⁹

Amennyiben a vevők által ingatlanért felajánlott vételár nem éri el a kikiáltási árat, akkor a kikiáltási ár fokozatosan csökkenthető, ám az nem lehet alacsonyabb, mint a becsérték 50%-a. Lakóingatlan esetén pedig a kikiáltási ár nem csökkenthető az ingatlan becsértékének 75%-a alá, ha az ingatlan az adós egyetlen lakóingatlana, lakóhelye ebben van, és a végrehajtási eljárás megindítását megelőző hat hónapban is ott lakott. Azonban, ha lakóingatlan értékesítésére irányuló első két árverés sikertelen volt, akkor a harmadik árveréstől kezdve a lakóingatlan vételára a kikiáltási ár 50%-ig leszállítható. A lakóingatlan fekvése szerinti települési önkormányzatot a lakóingatlanra elővásárlási jog illeti meg.²²⁰

A nyertes ajánlattevő a vételár letétén felüli részét – vételár-különbözetet – köteles az árverést követő 8 napon belül megfizetni. Az adóhatóság végzésben legfeljebb 60 napos halasztást engedélyezhet a fizetésre. Amennyiben a nyertes ajánlattevő nem fizet határidőre, akkor a letét összegét elveszti, s a következő árverésen nem vehet részt.²²¹

²¹⁵ Avt. 65. §.

²¹⁶ Avt. 66–68. §.

²¹⁷ Avt. 59. §.

²¹⁸ Avt. 72–74. §.

²¹⁹ Avt. 77. §.

²²⁰ Avt. 84–86. §.

²²¹ Avt. 80. §.

Amennyiben az ingatlant a második árverésen alacsonyabb áron értékesítik, mint amennyit az előző árverésen a nem fizető vevő korábban felajánlott, akkor a korábbi vevőt az adóhatóság határozatban kötelezi a két vételár közötti különbözet megtérítésére, és a második árverés kitűzésével összefüggő költségek megfizetésére. Ebbe az összegbe az elvesztett előleget beszámítják.²²²

Az adóhatóság a lefoglalt ingó, illetve ingatlanvagyont árverésen kívül is értékesítheti az adós által meghatározott vevő részére becsértéken. Az adóhatóság a becsértéktől különböző, az adós által nevesített áron is értékesítheti a vagyontárgyat akkor, ha a vételárból valamennyi követelés és felmerült költség kielégíthető. Ha a végrehajtás a behajtást kérő megkeresésére indult, akkor az árverésen kívüli eladáshoz szükség van a behajtást kérő vagy behajtást kérő hatóság beleegyezésére is, kivéve akkor, ha a befolyó vételárból minden kötelezettség és költség megtérül. Az árverésen kívüli értékesítés jogkövetkezményei megegyeznek az árverésen történő értékesítés jogkövetkezményeivel.²²³

Árverésre sor kerülhet elektronikusan is. Az *elektronikus árverést* is hirdetményi úton teszik közzé, mely hirdetményt a NAV hivatalos internetes honlapján, az Elektronikus Árverési Felületen (a továbbiakban: EÁF) teszik elérhetővé. Aki részt kíván venni az árverésen, az kizárólag az EÁF-en, elektronikusan tehet ajánlatot. Fő szabály szerint az elektronikus hirdetmények megtekintése, az árverésen való részvétel, valamint az ajánlattétel díjmentes.²²⁴ Azonban az EÁF-re való belépés regisztrációhoz, továbbá az üzemeltetési szabályokban foglaltak elfogadásához kötött.²²⁵

Az árverést az elektronikus felületen is az nyeri, aki a legmagasabb összegű érvényes ajánlatot teszi. Ha azonos összegű ajánlatok érkeznek, akkor a korábban megtett ajánlat tekinthető érvényesnek. A megtett árverési ajánlat visszavonására nincs mód.

Az elektronikus árverés időtartama az árverési hirdetményben megjelölt kezdő időponttól számított harmadik nap este kilenc órájáig tart. Amennyiben az elektronikus rendszerben üzemzavar támadna, s annak időtartama az egy órát eléri, akkor az elektronikus árverés időtartama 24 órával meghosszabbodik. Ha az üzemzavarra az árverés lezárását megelőző 4 órában kerül sor, annak tartamától függetlenül, az árverésre nyitva álló határidő 24 órával meghosszabbodik. Akkor, ha az árverés lezárását megelőző 2 percben érkezik érvényes ajánlat, az árverés időtartama további 5 perccel meghosszabbodik.²²⁶

Az adóhatóság az elektronikus árverés nyertesét az árverés lezárását követően értesíti, akinek az értesítést követően 8 napja van megjelenni az árverést lebonyolító adóhatóságnál, s ez időn belül a vételárat köteles megfizetni. Az ingó és ingatlan vagyontárgyak elektronikus árverésére vonatkozó részletszabályokat az Avt. 90–91. §-a rögzíti.

²²² Avt. 82. § (5) bek.

²²³ Avt. 88. §.

²²⁴ Kivétel ez alól az elektronikus ingatlanárverés, hisz az ajánlattevőknek ekkor is előzetesen letétbe kell helyezniük az ingatlan becsértékének 10%-át.

²²⁵ Avt. 89. § (1)–(2) bek.

²²⁶ Avt. 89. §. (7) bek.

Sikertelen az árverés, ha nem tett senki vételi ajánlatot, vagy a dologért felajánlott vételár nem éri el az Avt.-ben meghatározott törvényi minimumot. Sikertelen akkor is, ha ingóárverés esetén a nyertes ajánlattevő a vételárat nem fizette meg, és a további árverés nem vezetett eredményre. Az ingatlanárverés sikertelen, amennyiben a nyertes ajánlattevő a számára nyitva álló határidőn belül nem fizette meg a vételár-különbözetet. Sikertelen árverés esetén az adóhatóság újabb árverést tűz ki, ha attól siker várható.²²⁷

Az árverés nemcsak sikertelen lehet, hanem meg is hiúsulhat. Ekkor úgy kell tekinteni, mintha árverésre nem is került volna sor. A kitűzött árverést meg kell hiúsítani, ha a végrehajtó akár az árverés megkezdése előtt, akár az árverés folyamán olyan törvénytörő intézkedést vagy mulasztást észlel, amely az árverés megsemmisítésére adna okot. Meg kell hiúsítani, akkor is, ha olyan körülmény merül fel, amely az árverés lefolytatásának törvényi akadályát képezi; valamint akkor, ha el nem hárítható súlyos rendzavarás történik, amely miatt vagy megkezdeni, vagy lefolytatni nem lehet az árverést. Az árverést meghíúsultnak kell tekinteni, ha azt felettes szerv utóbb megsemmisítette.²²⁸

Előfordulhat az az eset is, amikor a lefoglalt ingóságot, illetve ingatlant az adóhatóságnak nem sikerül a végrehajtás során értékesítenie. Ekkor, ha újabb árverés kitűzésétől nem várható siker, illetve az adóhatóság és az adós között végrehajtási egyezség nem született, akkor az adóhatóság a vagyontárgyat a foglalás alól feloldja, mely így az adósra visszajár.²²⁹

6.5. Az adóhatóság által foganatosított végrehajtási eljárás egyéb lényeges kérdései

A végrehajtás során felmerült valamennyi *költséget* az adós köteles viselni, mely költségekről az adóhatóság végzést hoz.²³⁰

A végrehajtási eljárásban sor kerülhet *ügygondnok* kirendelésére. Az adóhatóság akkor rendel ki az adós részére ügygondnokot, ha az adósra van lefoglalható vagyontárgya, de

- az adós lakóhelye vagy tartózkodási helye ismeretlen; vagy
- az adós külföldön lakik vagy hosszabb ideje külföldön tartózkodik; vagy
- az adós székhelye nem fellelhető vagy székhelye ismeretlen; vagy
- a nem természetes személy adósra nincs törvényes képviselője; vagy
- az adós céget a cégbíráóság törölte a cégjegyzékből.²³¹

Ügygondnok kirendelésére nincs szükség, ha az adósra van képviselője.

A végrehajtás során behajtott összegből az adóhatóság elsőként a végrehajtás során felmerült költségeket vonja le, előbbi költségek levonása után megmaradt összegből kerül sor az adós fennálló tartozásainak elszámolására. A tartozásokat az Avt. hat csoportra osztja, s kimondja, hogy az adóst terhelő tartozások közül elsőként (1) a

²²⁷ Avt. 92. §.

²²⁸ Avt. 93. §.

²²⁹ Avt. 94. §.

²³⁰ Avt. 11. §.

²³¹ Avt. 10. §.

büntetőeljárársban fiatakorúval szemben kiszabott pénzbüntetést, a vagyoneklobzást, illetve a jogi személlyel szemben büntetőeljárásban kiszabott pénzbürságot kell rendezni. Ezek után kerülhet sor (2) a természetes személy jövedelemadójának előlegére, jövedelemadójára és annak járulékaíra fennálló tartozások rendezésére. A fennmaradó összegből ez után (3) a 2020. július 1. utáni időszakra vonatkozóan keletkezett egészségügyi szolgáltatási járulékfizetési kötelezettséget kell rendezni, majd (4) az Európai Uniót megillető követelések rendezése történhet meg. A sorban (5) az állami adó- és vámhatóság alapfeladataihoz kötöten nyilvántartott tartozások elszámolása következik. Csak mindezek után történhet meg (6) az egyéb tartozások kielégítése. Ha ugyanabba a kategóriába eső több tartozása van az adósna, akkor azokat esedékességük szerinti sorrendben – elsőként a régebb óta fennállót – kell elszámolni, s amennyiben előbbi tartozások esedékessége megegyezik, akkor a befolyt összeget a tartozások arányában kell elszámolni a tartozások fejében.²³²

Végrehajtási eljárás felfüggesztésére sor kerülhet hivatalból és kérelemre. Hivatalból vagy a felettes szerv rendelkezésére az adóhatóság akkor függeszti fel a végrehajtási eljárást, ha a fizetési kötelezettséget megállapító döntés megváltoztatása vagy megsemmisítése várható. Ugyanakkor az adóhatóság a végrehajtást kérelemre is felfüggesztheti akkor, ha az illetékfizetési kötelezettség megszűntetése várható, vagy ha az adós felfüggesztésre okot adó méltányolható körülményt igazol, s korábban – a végrehajtási eljárás ideje alatt – az adóst nem sújtották eljárási bürsággal.²³³ A *végrehajtási eljárás szünetelésére* is sor kerülhet bizonyos eljárási cselekmények foganatósításakor, mely az adott eljárási cselekmény befejezéséig tart. Szünetel a végrehajtás:

- fizetési kedvezmény iránti kérelem elbírálása idején;
- fizetési halasztást vagy részletfizetést engedélyező döntés véglegessé válásának napjától a tartozás döntésben foglalt teljesítéséig;
- halasztó hatály elrendelésére irányuló kérelem elbírálásáig;
- felszámolási eljárás lefolytatása alatt; illetve akkor, ha
- valamely más – Avt.-tól különböző – törvény így rendelkezik.²³⁴

A végrehajtási eljárás megszüntetésének van helye, vagyis az adóhatóságnak meg kell szüntetnie a végrehajtási eljárást, ha

- az adós tartozását maradéktalanul megfizette;
- a tartozást az adóhatóság teljes egészében behajtotta;
- a tartozást az adóhatóság teljes egészében elengedte;
- a tartozások végrehajtásához való jog elévült;
- a tartozások vonatkozásában a végrehajtáshoz való jog megszüntetésére került sor;
- a végrehajtható okíratot visszavonták vagy megsemmisítették;
- a megszüntetést a behajtást kérő (behajtást kérő hatóság) kérte;
- az adós meghal, vagy jogutód nélkül megszűnik;

²³² Avt. 13. §.

²³³ Avt. 15. §.

²³⁴ Avt. 16. § (1) bek.

- törvény – Avt.-n kívüli egyéb törvény is – így rendelkezik.²³⁵

Lényeges kérdés *a végrehajtáshoz való jog elévülése*, melyre a tartozás esedékessége naptári évének utolsó napjától számított négy év elteltével kerül sor. Ha a tartozás elévült, akkor az azt terhelő késedelmi pótlékot is elévültnek kell tekinteni.

Az elévülési idő további hat hónappal meghosszabbodik, amennyiben az adóhatóság végrehajtási cselekményt foganatosít. A végrehajtási jog elévülése megszakad az adóbevallás késedelmes benyújtása esetén, s a késedelmes benyújtás napján előlről kezdődik. Az elévülést a felszámolási eljárás megindítása is megszakítja, s az majd csak a felszámolási eljárás befejezéséről hozott döntés jogerőre emelkedését követően indul újra. Az elévülési idő nyugszik:

- a végrehajtási eljárás felfüggesztése alatt;
- a végrehajtási eljárás szünetelése alatt;²³⁶
- az adós egész vagyonaára elrendelt lefoglalás vagy bünyügyi zárlat idején;
- a törvényben biztosított fizetési kedvezménynek vagy feltételhez kötött adómentesség időtartama alatt;
- a szerkezetátalakítási eljárásban elrendelt moratórium, valamint a bíróság által jóváhagyott szerkezetátalakítási terv végrehajtásának időtartama alatt;
- kapcsolódó büntetőeljárás jogerős befejezéséig;
- kapcsolódó polgári peres eljárás jogerős befejezéséig;
- az adózó halálának napjától az adómegállapításról szóló döntés, illetve az örököst az örökhagyó tartozásának megfizetésére kötelező döntés véglegessé válásáig.²³⁷

A végrehajtási eljárást lefolytató adóhatóság az adós – ha sor került kötelezésre, akkor az adó megfizetésére kötelezett személy – végrehajtható vagyona hiányában az adós tartozását, állami kezességvállalásból eredő, állammal szemben fennálló tartozását – alakszerű döntés meghozatal nélkül – *ideiglenesen eredménytelen végrehajtással érintett tartozásnak* minősítheti, és ilyenként tarthatja nyilván a tartozás végrehajthatóvá válásáig, illetve a végrehajtáshoz való jog elévüléséig. Ilyenként tartható nyilván a végrehajtási eljárás során meg nem térült tartozás is. Az ideiglenesen eredménytelen végrehajtással érintett tartozásokat az adóhatóság évente felülvizsgálja, hogy idő közben előbbi tartozások végrehajthatóvá váltak-e. E tartozásokat is csak a végrehajtáshoz való jog elévülési idején belül minősíthet végrehajthatóvá az adóhatóság.²³⁸

Az adóhatóság az eljárásban részt vevő valamennyi szereplőt *eljárási bírsággal* sújthatja, amennyiben az megjelenési kötelezettségét elmulasztja, együttműködési kötelezettségét megsérti, vagy az eljárást más módon akadályozza. Természetes személy maximum 200 ezer forint, nem természetes személy legfeljebb 500 ezer

²³⁵ Avt. 18. §.

²³⁶ Ha a végrehajtási eljárás szünetelésére halasztó hatály elrendelésére irányuló kérelem elbírálása miatt, vagy felszámolási eljárás lefolytatása miatt kerül sor, vagy a végrehajtási eljárás szünetelését törvény írja elő. Lásd Avt. 19. § (5) bek.

²³⁷ Avt. 19. §. (5)–(8) bek.

²³⁸ Avt. 20. §.

forintig terjedő eljárási bírsággal sújtható. Ha a jogsértést ismételten követik el, akkor természetes személlyel szemben legfeljebb 500 ezer forint, más személyekkel szemben maximum egy millió forint a kiszabható eljárási bírság összege.²³⁹

Az adós és az adóhatóság közötti megállapodás eredményeként születhet *adóhatósági egyezség* is a végrehajtási eljárás során akkor, ha az adós lefoglalt ingatlan, illetve ingó vagyona valamely állami vagy önkormányzati feladat ellátását természetben szolgálja. Ekkor, ha ahhoz az adópolitikáért felelős miniszter, helyi önkormányzatok esetén az önkormányzat képviselő-testülete hozzájárul, akkor az egyezség eredményeként a vagyontárgy tulajdonjoga vagy kezelői joga becsértéken átszáll az államra vagy a helyi önkormányzatra. Ha egyezség születik, akkor az abban rögzített összeg erejéig az adós központi költségvetéssel vagy önkormányzati költségvetéssel szemben fennálló tartozása megfizetettnek minősül.²⁴⁰

A végrehajtási eljárásban az adózó élhet végrehajtási kifogással és fellebbezéssel. A fellebbezés kapcsán az Art. és az Air. rendelkezéseit kell alkalmazni. Vagyis ugyanazok a szabályok vonatkoznak a végrehajtási eljárás során tett fellebbezésekre, amelyeket a 3. fejezetben korábban bemutatunk. Az Avt. annyi kiegészítést tesz, hogy önálló fellebbezéssel megtámadható végzésnek nyilvánítja a végrehajtási kifogást visszautasító végzést, a végrehajtási kifogást elbíráló végzést, a végrehajtási kifogás előterjesztési határidejének elmulasztása miatt benyújtott igazolási kérelmet elutasító végzést, illetve mindazokat a végzéseket, amelyeket az adóhatóság az Avt., illetve a Vht. alapján hoz meg.²⁴¹

A *végrehajtási kifogás* sajátos, a végrehajtási eljárásban alkalmazható jogorvoslati lehetőség, melyet a végrehajtási cselekményt foganatosító – vagy azt elmulasztó – elsőfokú adóhatóságnak előterjeszthet az adós, a behajtást kérő (behajtást kérő hatóság), illetve mindenki, akinek jogát vagy jogos érdekét sérti az adóhatóság – illetve önálló bírósági végrehajtó – jogsértő intézkedése vagy intézkedésének elmaradása. A végrehajtási kifogásnak a végrehajtási cselekményre, kivéve az árverés kitűzésének jogszerűségét vitató első alkalommal benyújtott kifogást, halasztó hatálya nincs.

A végrehajtási kifogás a sérelmezett intézkedés vagy annak elmaradásának tudomásra jutásától számított tizenöt napon belül terjeszthető elő, melyben meg kell jelölni a sérelmezett intézkedést, s azt, hogy milyen okból kéri az indítványozó az intézkedés megsemmisítését, illetve megváltoztatását. Ha végrehajtási kifogását előterjesztő akadályozva volt, és ezt a tényt igazolja – végrehajtási kifogással egyidejűleg benyújtott – igazolási kérelmében, akkor az akadályoztatás időtartama a jogorvoslati határidőbe nem számít bele. Az intézkedés megtörténtétől vagy elmulasztásától számított hat hónapon túl végrehajtási kifogás előterjesztésére nincs mód.²⁴²

A kifogást a felettes szerv bírálja el, kivéve, ha annak a végrehajtást foganatosító adóhatóság helyt ad. A felettes szerv 15 napon belül dönt a kifogásról, az intézkedést

²³⁹ Avt. 22. §.

²⁴⁰ Avt. 23. §.

²⁴¹ Avt. 28. § (1) bek.

²⁴² Avt. 24. §.

ennek keretében helybenhagyhatja, megváltoztathatja, megsemmisítheti, vagy az eljáró adóhatóságot határidő tűzésével az elmulasztott intézkedés megtételére kötelezheti.²⁴³

Speciális az önálló bírósági végrehajtót megillető díjazással kapcsolatban benyújtott végrehajtási kifogás, hisz ezt a végrehajtó székhelye szerint illetékes járásbíróság bírálja el a Vht. szabályai szerint. Ezeket a kifogásokat az önálló bírósági végrehajtónál kell előterjeszteni, a járásbírósnak címezve.²⁴⁴

6.6. Visszatérés az esethez

Az adóvégrehajtási eljárás tipikus jogorvoslati eszköze a végrehajtási kifogás, melyet előterjeszthet az adós, a behajtást kérő, a behajtást kérő hatóság, illetve az, akinek a végrehajtás jogát vagy jogos érdekét sérti. Végrehajtási kifogást előbbi személyek az adóhatóság, illetve az önálló bírósági végrehajtó által foganatosított törvényt sértő intézkedés vagy annak elmulasztás ellen nyújthatnak be a sérelmezett intézkedés vagy intézkedés elmaradásának tudomásra jutásától számított tizenöt napon belül. A végrehajtási kifogást az eljáró elsőfokú adóhatóságnál lehet előterjeszteni, azt elbírálni a felettes adóhatóság fogja, kivéve, ha annak az eljáró elsőfokú adóhatóság helyt ad.²⁴⁵

A Kúria úgy nyilatkozott, hogy végrehajtás során foganatosított egyes jogsértő, vagy annak vélt végrehajtási cselekmények (mulasztások) kapcsán a joghátrány kiküszöbölésére szolgáló jogintézmény a végrehajtási kifogás intézménye. E jogorvoslati jog érvényesítése során konkrétan meg kell jelölni a jogsértőnek tartott intézkedést, illetve mulasztást, az azt elbíráló adóhatóság pedig kizárólag a kifogásban megjelölt és azonosított végrehajtói intézkedést vagy mulasztást vizsgálja, vagyis azt, hogy annak kapcsán a végrehajtó a vonatkozó anyag és eljárási szabályokat megtartotta-e. „*Végrehajtási kifogásnak csak az a beadvány tekinthető, amely az adóhatóság, illetve az önálló bírósági végrehajtó foganatosított törvényt sértő intézkedését vagy intézkedésének elmulasztását támadja.*”²⁴⁶ Azok a beadványokat pedig, amelyek nem a hitelezőt megillető eredmény eléréséhez szükséges eljárási cselekményeket, hanem magát az eljárást érintik, nem végrehajtási kifogásként, hanem a beadvány tartalma szerinti kérelemként kell elbírálni.

A Kúria kimondta, hogy az alperes adóhatóság felülvizsgálati kérelme alapos. Rámutat, „*hogy a jelen felülvizsgálattal érintett közigazgatási per tárgya a másodfokú adóhatósági végzés elleni közigazgatási per volt, ahol az elsőfokú bíróságnak abban a jogkérdésben kellett állást foglalnia, hogy az adóhatóság részéről jogszerűen került-e sor a felperes végrehajtás megszüntetésére irányuló kérelmének elutasítására.*”²⁴⁷

A beadványban a felperes kifogásolta, hogy nem kapott olyan jogerős döntést, amely alapján vele szemben végrehajtást lehetne foganatosítani, a végrehajtás alapját képező végrehajtható okirat nem áll rendelkezésre, ezért a fizetési felhívás visszavonását kérte. A végrehajtás megindítását jogellenesnek tartotta, és kérte az eljárás megszüntetését a

²⁴³ Avt. 24–27. §.

²⁴⁴ Avt. 26. § (4) bek.

²⁴⁵ Art. 24–27. §.

²⁴⁶ Kúria Kfv.I.35.383/2020/5. számú döntése (28) pont.

²⁴⁷ Kúria Kfv.I.35.383/2020/5. számú döntése (30) pont.

fizetési felhívás visszavonását. Ebből pedig megállapítható, hogy a felperest, mint adós ezen beadványa nem a hitelezőt megillető eredmény eléréséhez szükséges eljárási cselekményeket, hanem magát az eljárást érintik. A felperes beadványát nem végrehajtási kifogásként, hanem a beadvány tartalma szerinti, a végrehajtás megszüntetése iránti kérelemként kell elbírálni. Ezért jogszabálysértő az elsőfokú bíróság ítéletének azon megállapítása, hogy a felperes 2019. május 13. napján kelt beadványa tartalma szerint végrehajtási kifogás volt, és azt az új eljárás során az elsőfokú adóhatóságnak végrehajtási kifogásként szükséges kezelnie, megküldve a felettes adóhatósághoz elbírálás végett.²⁴⁸ A Kúria a bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte, és új eljárás lefolytatására, valamint új határozat meghozatalára kötelezte.

6.7. Önellenőrző kérdések

- Mikor kerül sor végrehajtási eljárásra?
- Hogyan indul a végrehajtási eljárás?
- Milyen végrehajtási módokat ismer?
- Az ingatlanvagyon értékesítésére vonatkozóan milyen korlátozások védik az adós érdekeit?
- Mit takar az adóhatósági egyezség? Mikor jöhet létre egy ilyen egyezség?
- Mikor évül el egy fennálló tartozás végrehajtásához való jog?

6.8. Érdekességek

- DARAI Péter (2019): A fedezeti elv és a becsérték az adóvégrehajtás rendszerében. *Debreceni Jogi Műhely*. 16. évf. 1–2. sz. 11–23.
- GYOVAI Márk (2015): Az önálló bírósági végrehajtó szerepe az adóvégrehajtásban. *Magyar jog*, 62. évf. 10. sz. 575–583.
- JUHÁSZ Péter (2017): Az adóvégrehajtás közvetett jogkövetkezményei. *Adóvilág*, 21. évf. 6. sz. 36–39.
- SZÁNTAY Georgina – DARAI Péter (2021): A lakhatást közvetlenül szolgáló lakóingatlan az adóvégrehajtás gyakorlatában. *Glossa Iuridica*. 8. évf. 4. sz. 191–216.
- 241/2015. (IX. 08.) Korm. rendelet a természetes személyek adósságrendezési eljárásában a méltányolható lakásigény, továbbá lakásbérleti vagy lakáshasználati díj meghatározásáról.
- NAV (2022): *A végrehajtási eljárás alapvető szabályai*. Forrás: <https://nav.gov.hu/kereso?query=v%C3%A9grehajt%C3%A1si%20elj%C3%A1r%C3%A1s%20szab%C3%A1lyai>
- NAV (2022): Árverések. Forrás: <https://nav.gov.hu/ugyfeliranytu/arveres>
- Elektronikus Árverési Felület elérhetősége: <https://arveres.nav.gov.hu>

²⁴⁸ Kúria Kfv.I.35.383/2020/5. számú döntése (31) pont.

Felhasznált irodalom

HALUSTYIK Anna (szerk.) (2015): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Pázmány Press.

SIMON István (2022): *Pénzügyi jog II.* Budapest, ELTE Eötvös Kiadó.

2021. évi XC. törvény Magyarország 2022. évi központi költségvetéséről

2017. évi CLIII. törvény az adóhatóság által fogatosított végrehajtási eljárásokról

2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról

1994. évi LIII. törvény a bírósági végrehajtásról

7. FEJEZET

AZ ILLETÉKJOG RENDSZERE HAZÁNKBAN

Vezendi-Varga Judit*

Eset: Terhes ajándék

A felperes 2013. február 15-én ajándékozással megszerezte egy belterületi ingatlan 1/1 tulajdoni hányadát. Az ajándékozással egy időben egy magánszemély javára az ingatlan 1/6 részére ingyenesen holtig tartó haszonélvezeti jog alapítására is sor került. A szerződő felek az ajándékozási szerződésben rögzítették az ingatlan terheit, s az ingatlan tehermentes értékét 59.850.000 Ft-ban határozták meg.

Az adóhatóság a felperes terhére – az 1/6 részt érintő haszonélvezeti jog figyelembe vételével, az adózó részéről nem igazolt terhek mellőzésével – 5.027.400 Ft ajándékozási illetéket szabott ki.

A döntés ellen az adózó jogorvoslattal fordult a felettes adóhatósághoz. Fellebbezésében a felperes sérelmezte, hogy az adóhatóság a közhiteles ingatlan-nyilvántartásban feltüntetett terhek figyelembe vétele nélkül állapította meg az illeték összegét. A felettes adóhatóság az elsőfokú adóhatóság határozatát helyben hagyta.

A felperes ezt követően bírósághoz fordult, keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, és a hatóság új eljárásra kötelezését kérte. Sérelmezte, hogy az illetékhatóság a vagyonszerzési illeték kiszabása során nem vette figyelembe az ingatlanon fennálló terheket, amelyek hitelt érdemlően bizonyításra kerültek az ingatlan tulajdoni lapjával, továbbá a csődeljárás során beterjesztett hitelezői igényekkel. Az ajándékot terhelő adósság fennállását, és más teher átvállalását a felperes egyéb dokumentummal nem igazolta. Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.

Ezt követően a felperes felülvizsgálati kérelmében a Kúriához fordult, s kérte az ítélet hatályon kívül helyezését, és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására utasítását.

Forrás: a Kúria Kfv.V.35.249/2018/9. számú határozata

Kapcsolódó kérdések:

- Milyen típusú illeték megfizetése képezi a jogvita tárgyát?
- Mikortól áll fenn a vitás illeték esetén az illetékfizetési kötelezettség? Mi előbbi illeték alapja?

* Dr. Vezendi-Varga Judit PhD, egyetemi adjunktus

- Kit terhel a vagyontárgyon fennálló adósság bizonyításának terhe?
- Milyen következménye van a vagyontárgyon fennálló adósság átvállalásának az illetékfizetési kötelezettségre nézve?
- Hogyan döntött a Kúria?

7.1. Illetékek az államháztartási bevételek rendszerében

Az illeték, mint a közbevételek egy lehetséges típusa feltűnik a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvényben (továbbiakban: Gst.). A Gst. az illetékek két nagy csoportját különbözteti meg. Egyrészt nevesíti a vagyonszerzési illetékeket, melyekért cserébe az állam nem nyújt közvetlen ellenszolgáltatást. Továbbá előbbi illetékektől elkülöníti az eljárási és felügyeleti illetékeket, melyekért cserébe az állam közhatalma birtokában végzett szolgáltatást biztosít, illetve valamilyen eljárást folytat le.²⁴⁹

Az illetékek Gst. általi csoportosítása egybecseng illetéktörvényünk, az 1990. évi XCIII. törvény (továbbiakban: Itv.), által alkalmazott tipizálással. Az Itv. az illetékek mellett rendelkezik továbbá igazgatási, bírósági szolgáltatási díj, illetve igazgatási szolgáltatási pótdíj fizetési kötelezettségről is. Az Itv. által szabályozott fizetési kötelezettségeket a következő módon rendszerezhetjük. Léteznek a *közvetlen ellenszolgáltatás nélküli fizetési kötelezettségek*: a vagyonszerzési illetékek, melyek lehetnek ingyenes vagyonszerzéskor fizetendő (öröklés, ajándékozás), valamint visszatérő vagyonszerzés esetén fizetendő. A közvetlen ellenszolgáltatás nélkül fizetendő illetékek mellett az Itv. nevesít olyan fizetési kötelezettségeket, melyekért cserébe az állam közhatalma birtokában végzett szolgáltatást nyújt. Ilyen, az *állam közhatalma birtokában nyújtott, ellenszolgáltatás jár* az eljárási illetékek (közigazgatási eljárási illetékek, bírósági eljárási illetékek), az igazgatási és bírósági szolgáltatási díjak, pótdíjak és a felügyeleti illetékek megfizetése ellenében.²⁵⁰

A hazai jogrendben felbukkan még egy illeték elnevezést viselő fizetési kötelezettség: a pénzügyi tranzakciós illeték.²⁵¹ E fizetési kötelezettség a pénzforgalmi szolgáltatókat terheli az általuk ügyfeleik részére nyújtott különböző pénzforgalmi szolgáltatások után. Vagyis eme fizetési kötelezettségek is – hasonlóan a vagyonszerzési illetékekhez – az állam felé teljesített egyoldalú, közvetlen ellenszolgáltatás nélküli fizetési kötelezettségek.

Valamennyi hazai illetékben közös vonás, hogy törvény által előírt fizetési kötelezettségekről van szó, melyek az államháztartás közjogi (SIMON 2021, 67) vagy közhatalmi bevételeit képezik, s így azok fizetését az állam egyoldalúan, közhatalmát gyakorolva írja elő. Esetleges nem teljesítésükkor pedig kényszer alkalmazása révén gondoskodik beszedésükről. Bár valamennyi illeték közhatalmi bevétel, mégsem képeznek homogén csoportot, hisz két nagy altípusa különböztethető meg: (a) az adójellegű illetékek és (b) a díjjellegű illetékek. Adójellegű illetékek a különböző vagyonszerzési illetékek, illetve a pénzügyi tranzakciós illeték, hisz e fizetési

²⁴⁹ Gst. 28. § (1) bek.

²⁵⁰ Itv. 1. §.

²⁵¹ 2012. évi CXVI. törvény a pénzügyi tranzakciós illetékről.

kötelezettségeket teljesítő jogalanyok nem részesülnek közvetlen ellenszolgáltatásban a jogalkotó által előírt fizetési kötelezettségeik teljesítéséért cserébe, kvázi adót fizetnek. A díjjellegű illetékek csoportjába azok az illetékek tartoznak, melyek megfizetéséért cserébe az állam közhatalma birtokában végzett közvetlen ellenszolgáltatást nyújt, tipikusan lefolytat valamilyen közigazgatási hatósági vagy bíróság eljárást. A díjjellegű illetékek közé tartoznak az eljárási illetékek, illetve a felügyeleti illeték, mely utóbbi maga is egy bírósági eljárás – cégbírósági eljárás – lefolytatásáért cserébe fizetendő.

7.2. A hazai illetékrendszer

A hazai illetékrendszer stabilnak tekinthető, hisz a hatályos jogban ismeretes kettős tagolásuk, azaz a vagyonszerzési és eljárási illetékek elkülönítése 1990 óta létezik a jogrendszerben. Természetesen elfogadása óta számos alkalommal módosították már az illetéktörvényt, ám az illetékek alaptípusai változatlanok.

A magyar rendszer az adójellegű vagyonszerzési illetékeken belül elkülöníti az ingyenes vagyonszerzés – ajándékozás, öröklés – esetén, illetve a visszerthes vagyonszerzés esetén fizetendő vagyonszerzési illetékeket.

A díjjellegű eljárási illetékeken belül a közigazgatási hatósági eljárás és a bírósági eljárás illetéke jelenti a két altípust. A bírósági eljáráson belül további csoportképzés lehetséges, hisz megkülönböztethetők a polgári peres, illetve nem peres eljárások és a büntető peres eljárás esetén fizetendő eljárási illetékek. A bírósági eljárási illetékeken belül további csoportot képez a cégbíróság törvényességi felügyeleti eljárásáért cserébe fizetendő felügyeleti illeték.

Az 1990-ben elfogadott illetéktörvény egyik leglényegesebb módosítása 2008. január 1-én lépett hatályba. E módosítás kiemelte az Itv.-ból azt a garanciális elvet, mely kizárta az eljárási illetékek és díjak egyidejű kiszabásának lehetőségét (SIMON 2012, 384), azóta ugyanazon eljárásban is lehetőség van mindkét fizetési kötelezettség kiszabására. Egyes közigazgatási hatósági eljárásokért, illetve egyes állami intézmények igazgatási jellegű szolgáltatásainak igénybevételéért, valamint bizonyos bírósági eljárási cselekményekért, szolgáltatásokért díjat, pótdíjat kell fizetni (a továbbiakban együtt: igazgatási és bírósági szolgáltatási díj). Az igazgatási és bírósági szolgáltatási díjban és az egyes eljárási illetékekben közös, hogy mindet valamely állami közhatalom birtokában nyújtható szolgáltatás ellenében kell megfizetni, ám különbség köztük, hogy a díjknál meghatározható elméletileg a közszolgáltatás költsége (SIMON 2012, 384). Az Itv. szerint az igazgatási és bírósági szolgáltatási díjak mértékét úgy kell meghatározni, hogy fedezetet biztosítsanak az eljáró hatóságnál felmerülő és másra át nem hárítható valamennyi költség számára. Ha az eljárás változó költségigényű, akkor a díjat általánnyelleggel kell meghatározni. Lényeges különbség továbbá, hogy e díjak (pótdíjak) az eljáró hatóság bevételeit képezik, míg az illetékek a központi költségvetés bevételeit gazdagítják. Garanciális rendelkezés, hogy az eljárásért fizetendő pótdíj és az adott eljárásban fizetendő illeték együttes összege nem lehet több, mint az eljárással összefüggésben felmerült tényleges költség.²⁵²

²⁵² Itv. 67. §.

A 2012-es költségvetési évvel bezáróan²⁵³ az illetékekből származó bevételeket megosztották a központi és a helyi államháztartási alrendszerek között, az elosztás arányáról pedig az adott évi központi költségvetési törvény rendelkezett. A 2013-as költségvetési évtől²⁵⁴ kezdve ez a megosztás megszűnt, azóta az illetékekből származó bevételek egésze a központi költségvetés bevételeit képezi.

A továbbiakban az Itv. által szabályozott illetékeket vizsgáljuk meg részletesen.

7.3. A vagyonszerzési illetékek

A vagyonszerzési illetéket – akár ingyenes, akár visszerthes módon kerül sor a vagyon megszerzésére – fő szabály szerint²⁵⁵ a vagyont szerző fél köteles megfizetni.

7.3.1. Ingyenes vagyonszerzési illetékek

Öröklési illeték

Az öröklési illeték tárgya a haláleset folytán bekövetkező vagyonszerzés. Azaz öröklési illetéket kell fizetni az örökség, hagyomány, meghagyás útján, a kötelesrész révén, illetve halál esetére szóló ajándékozás keretében megszerzett vagyon után.

Belföldön lévő hagyatéokra minden esetben fizetni kell öröklési illetéket. Külföldön lévő ingóhagyatéokra, illetve vagyoni értékű jogra nézve csak akkor áll fenn az illetékfizetési kötelezettség, ha a hagyaték helye szerinti államban öröklési illetéket vagy ennek megfelelő adót nem kell fizetni. Külföldön lévő ingatlanhagyatéokra az hazai öröklési illetékre vonatkozó szabályok nem terjednek ki. Az örökös köteles bizonyítani, hogy eleget tett külföldön vagyonszerzéssel összefüggő illeték- vagy adófizetési kötelezettségének.²⁵⁶

Az illetékfizetési kötelezettség az örökhagyó halálának napján keletkezik.

Az öröklési illetéket nem kell megfizetni az öröklésről való ingyenes lemondás esetén. Ha valaki az öröklésről ellenérték fejében mondott le, akkor terhére az ellenérték alapulvételével ajándékozási illetéket kell megállapítani. Ugyancsak nem kötelezhető illetékfizetésre az az örökös vagy hagyományos, aki az örökséget vagy hagyományt az örökség megnyíltá után visszautasítja.²⁵⁷ Amennyiben az örökösök osztályos egyezséget kötnek, mindegyik csak a neki juttatott örökrész értéke után járó öröklési illeték megfizetésére köteles.

Az illeték alapja az örökség tiszta értéke, vagyis az örökség forgalmi értéke csökkentve a hagyatékot terhelő tartozás értékével, valamint az egyéb terhekkel. Hagyatéki tehernek számít a hagyatéki eljárás során kirendelt gondnok, a végrendeletet végrehajtó tiszteletdíja, az örökhagyó eltemetetésének szokásos költségei. A hagyatékot terhelő adósság, illetve más teher fennállását fő szabály szerint az örökös

²⁵³ 2011. évi CLXXXVIII. törvény Magyarország 2012. évi központi költségvetéséről.

²⁵⁴ 2012. évi CCIV. törvény Magyarország 2013. évi központi költségvetéséről.

²⁵⁵ Van, amikor a vagyont átruházó fél fizeti. Ilyen eset: Itv. 27. § (4) bek.

²⁵⁶ Itv. 2. § (1) bek.

²⁵⁷ Itv. 9. §.

(hagyományos) köteles igazolni, kivéve az örökhagyó eltemettetésének szokásos költségeit, hisz azt bizonyítás nélkül is elfogadják.²⁵⁸

A vagyont szerző fél az általa megszerzett örökség tiszta értékének 18%-át köteles öröklési illetékként megfizetni. Ha a megszerzett vagyonban lakástulajdon, illetve lakástulajdonhoz kapcsolódó vagyoni értékű jog is van, akkor eme vagyonelemek után a tiszta értéküknek 9%-át kell illetékként megfizetni. Gépjármű, pótkocsi, illetve az előbbiekhöz kapcsolódó vagyoni értékű jogok öröklése esetén, e vagyonelemek után visszerthes szerzésük esetén fizetendő vagyonszerzési illeték kétszeresét kell öröklési illetékként megfizetni.²⁵⁹

Az illetékről szóló törvény az öröklési illeték kapcsán több mentességet, illetve kedvezményt is biztosít bizonyos személyek általi vagyonszerzés (személyi illetékkedvezmény vagy személyi illetékmentesség), valamint bizonyos vagyonelemek szerzése esetén (tárgyi illetékkedvezmény vagy tárgyi illetékmentesség). Az állam teljes egészében eltekint az öröklési illeték megfizetésétől, azaz nem kell vagyonszerzési illetéket fizetni például a tudományos, művészeti, oktatási, közművelődési, illetve közjóléti célra juttatott örökség (hagyomány) után. Az Itv. által rögzített feltételek mellett a lakóház építésére alkalmas telektulajdonnak az öröklésekor sem merül fel fizetési kötelezettség, ahogy mentesülnek az örökhagyó egyenes ági rokonai – ideértve az örökbefogadáson alapuló rokoni kapcsolatot is – és túlélő házastársa. Más esetekben az állam csupán kedvezményt ad a fizetendő illeték összegéből. Például, ha az örökhagyó után mostoha-, nevelt gyermek szerez örökséget, akkor ő a hagyaték tiszta értékéből 20 millió forintig mentesül, az azon felüli rész után fizet öröklési illetéket. Az örökösnek juttatott ingó dolog 300 ezer forint forgalmi értéket meg nem haladó része szintén mentesül a fizetési kötelezettség alól. Kedvezményt biztosít az állam a kiskorú örökösök részére, illetve a termőföldtulajdont és az ahhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogot szerző örökösök részére is.²⁶⁰

Ajándékozási illeték

Az ajándékozási illeték tárgya az ingyenesen, ajándékozással történt vagyonszerzés. Ennek megfelelően ajándékozási illetéket kell fizetni ingatlan, illetve ingó ajándékozása eredményeként történő vagyonszerzés után, ahogy vagyoni értékű jog ingyenes alapítása, átengedése, arról való ingyenes lemondás révén szerzett vagyonelem után is.²⁶¹

Ajándékozási illetéket a belföldi ingatlanvagyon, illetve a belföldi és a külföldi ingó és vagyoni értékű jog megszerzése esetén kell kiróni. Külföldi ingatlanvagyonra fő szabály szerint nem alkalmazandó, csak akkor, ha nemzetközi szerződés így rendelkezik. Gépjárművek, illetve pótkocsik tulajdonjogának vagy a hozzájuk kapcsolódó vagyoni értékű jognak megszerzése esetén csak akkor kell ajándékozási

²⁵⁸ Itv. 13. §.

²⁵⁹ Itv. 12. §.

²⁶⁰ Itv. 16. §.

²⁶¹ Itv. 11. § (1) bek.

illetéket fizetni, ha a gépjárművet vagy pótkocsit belföldön vették, veszik nyilvántartásba.²⁶²

Illetékfizetési kötelezettség keletkezésének időpontja ingatlan szerzése esetén az ajándékozási szerződés megkötésének napja; ingó, vagyoni értékű jog szerzése esetén a szerződéskötésről kiállított okirat aláírásának napja; ha pedig a vagyonszerzésről okiratot nem állítottak ki, akkor a vagyonszerzés napja.²⁶³

Az ajándékozási illeték számításának alapja az ajándékozás keretében megszerzett vagyon tiszta értéke, melyet úgy kapunk meg, hogy az ajándék forgalmi értékéből levonjuk az ajándékot terhelő adósságot és egyéb terheket.²⁶⁴ Az adósság és más teher fennállását a megajándékozott kell, hogy igazolja. A megajándékozottnak visszerhes vagyonátruházási illetéket kell fizetnie az ajándékot terhelő, igazolhatóan általa átvállalt adósság és egyéb terhek után, ide nem értve az ajándékot terhelő vagyoni értékű jogot. Ez a rendelkezés nem alkalmazható, ha a vagyonszerző az ajándékozó egyenes ági rokona.²⁶⁵

Az ajándékozási illeték egyenlő a megajándékozottnak juttatott ajándék tiszta értékének 18%-ával. Lakástulajdon, illetve ahhoz kapcsolódó vagyoni értékű jog szerzése esetén előbbi vagyon tiszta értékének 9%-a a fizetendő illeték. Gépjármű, pótkocsi tulajdonjogának vagy az ahhoz kapcsolódó vagyoni értékű jognak az ajándékozással való megszerzése esetén a gépjármű, illetve pótkocsi után egyébként fizetendő visszerhes vagyonátruházási illeték kétszeresét kell befizetni ajándékozási illetékként.²⁶⁶

A jogalkotó az ajándékozási illeték kapcsán is rögzít könnyítéseket, melyeket bizonyos vagyontárgyak szerzése vagy meghatározott személy által történő megszerzése esetén mentesség formájában juttat. Például mentes az ajándékozási illeték fizetése alól a tudományos, művészeti, oktatási, közművelődési és közjóléti célra juttatott ajándék. Mentesség illeti meg a lakóház építésére alkalmas telek tulajdonjogának megszerzőjét is feltételekkel, ahogy mentesek azok az ajándékok is, amelyek esetén vagy az ajándékozót, vagy a megajándékozottat személyi jövedelemadó, szociális hozzájárulási adó fizetési kötelezettség terheli. Mentesség jár a jogszabályi kötelezettségen alapuló ingyenes eszközátadás, valamint az ajándékozó egyenes ági rokonai – ideértve az örökbefogadáson alapuló rokoni kapcsolatokat is – vagy házastársa által megszerzett ajándék esetén.²⁶⁷

7.3.2. Visszerhes vagyonátruházási illeték

Visszerhes vagyonátruházási illetéket kell fizetni az ellenérték fejében, illetve öröklési vagy ajándékozási illeték alá nem eső, más módon szerzett belföldi ingatlanvagyon, valamint belföldi vagy külföldi ingó, illetve vagyonértékű jog megszerzése esetén. A

²⁶² Itv. 2. § (2) bek.

²⁶³ Itv. 3. § (2) bek.

²⁶⁴ Itv. 13. §.

²⁶⁵ Itv. 13. § (4)–(5) bek.

²⁶⁶ Itv. 12. §.

²⁶⁷ Itv. 17. §.

külföldön található ingatlanvagyon fő szabály szerint mentes a visszterhes vagyónátruházási illeték alól. Gépjárművek, illetve pótkocsik tulajdonjogának vagy a hozzájuk kapcsolódó vagyoni értékű jognak megszerzése esetén csak akkor kell visszterhes vagyónátruházási illetéket fizetni, ha a gépjárművet vagy pótkocsit belföldön vették, veszik nyilvántartásba.²⁶⁸ Lényeges, hogy nem kell valamennyi ingó, illetve vagyoni értékű jog ellenérték fejében való szerzése esetén illetéket fizetni, csak azon vagyonelemek után, amelyeket az illetéktörvény meghatároz. Ennek megfelelően illetékfizetési kötelezettség terheli:

- az ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jog megszerzését és e jog megszüntetése folytán bekövetkezett vagyonszerzést;
- az ingatlanon fennálló haszonélvezeti jog gyakorlásának átengedését;
- az ingó hatósági árverésen való szerzését;
- a gépjármű, pótkocsi tulajdonjogának, vagyoni értékű jogának a megszerzését;
- a közterületen álló – ingatlanok nem minősülő – felépítmény tulajdonjogának, vagyoni értékű jogának megszerzését;
- az értékpapír öröklési szerződés keretében való szerzését;
- a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét megszerzését.²⁶⁹

Az ingyenes vagyonszerzési illetékekhez hasonlóan a visszterhes vagyónátruházási illetéket is a vagyont megszerző köteles megfizetni. Visszterhes vagyónátruházási illeték kapcsán a fizetési kötelezettség keletkezésének időpontja a szerződés megkötésének napja; árverési vétel esetén az árverés napja; a vagyon bírósági, hatósági határozattal történő megszerzése esetén a határozat jogerőre emelkedésének napja; előbbiek hiányában a vagyonszerzés pillanata. Ha a vagyonszerzéshez szükség van hatósági jóváhagyásra vagy harmadik személy beleegyezésére, akkor az illetékkötelezettség a jóváhagyás vagy a beleegyezés napján keletkezik.²⁷⁰

Az illetékszámítás alapja a megszerzett vagyontárgy – terhekkel nem csökkentett – forgalmi értéke. Az illeték mértéke pedig a megszerzett vagyon forgalmi értékének 4%-a. Ingatlan vagy belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét megszerzése esetén ingatlanonként 4% az illeték mértéke, ha az ingatlan forgalmi értéke az 1 milliárd forintot nem haladja meg. Az 1 milliárd forintot meghaladó rész után 2% az illeték mértéke, de a fizetendő illeték összege nem lehet több ingatlanonként 200 millió forintnál. Ingatlanok tulajdonjogának cseréje esetén az illeték alapja a cserével megszerzett ingatlan forgalmi értéke.²⁷¹ Ha magánszemély a lakás szerzője, akkor az illeték alapja a lakástulajdonok cseréjekor az elcserélt lakástulajdonok forgalmi értékének különbözete; illetve lakástulajdon vásárlásakor, ha a vevő a másik lakástulajdonát a vásárlást megelőző három éven belül vagy a vásárlást követő egy éven belül eladja, a vásárolt és az eladott lakástulajdon forgalmi értékének különbözete.²⁷²

²⁶⁸ Itv. 2. § (2) bek.

²⁶⁹ Itv. 18. § (2) bek.

²⁷⁰ Itv. 3. § (3)–(5) bek.

²⁷¹ Itv. 19. §.

²⁷² Itv. 21. §.

Gépjármű szerzésekor a fizetendő illeték mértékét a jármű hajtómotorjának teljesítménye és a jármű gyártási évétől számított kora határozza meg. Ha a motorteljesítmény lóerőben van megadva, akkor a megadott értéket 1,36-tal kell osztani.

7.1. táblázat

Járművek szerzésekor fizetendő visszerthes vagyonátruházási illeték

Motorteljesítmény (kW)	Jármű kora		
	0–3 év	4–8 év	8 év felett
0–40	550 Ft/kW	450 Ft/kW	300 Ft/kW
41–80	650 Ft/kW	550 Ft/kW	450 Ft/kW
81–120	750 Ft/kW	650 Ft/kW	550 Ft/kW
120 felett	850 Ft/kW	750 Ft/kW	650 Ft/kW

Forrás: Itv. 24. §.

Pótkocsi után, ha annak össztömege a 2500 kg-ot nem haladja meg, 9000 Ft, ha össztömege 2500 kg felett van, akkor 22 000 Ft a fizetendő illeték. Gépjárműre, pótkocsira vonatkozó haszonélvezet, használat, illetve üzemben tartói jog megszerzése esetén az illeték mértéke egyenlő a járműre egyébként fizetendő illeték 25%-ával.

Nem kell illetéket fizetni, ha a vagyont szerző fél a tulajdonszerzés bejelentésével egyidejűleg külföldi kivitel céljával Z betűjelű ideiglenes rendszámot igényel, és nem kéri a jármű belföldi tartós használatához szükséges forgalmi engedély kiadását, vagy nem értékesíti belföldön a járművet.²⁷³

Ahogy az ingyenes, úgy a visszerthes vagyonszerzés esetén fizetendő illetékek kapcsán is tartalmaz az Itv. kedvezményeket, illetve mentességeket. A törvény által biztosított kedvezmény és mentesség itt is bizonyos vagyontárgyak megszerzéséhez vagy a vagyon meghatározott személyek általi megszerzéséhez kapcsolódik. Azaz itt is tárgyi, illetve személyi illetékkedvezményeket és -mentességeket lehet megkülönböztetni egymástól. A teljesség igénye nélkül nézzünk néhány példát az egyikre, illetve a másikkra. Tárgyi illetékmentesség illeti meg a lakóház építésére alkalmas telektulajdon, valamint ilyen telken alapított vagyoni értékű jog megszerzőjét, ha négy éven belül a szóban forgó ingatlanon lakóházat épít, melynek hasznos alapterülete eléri a telek maximális beépíthetőségének 10%-át. Tárgyi illetékmentesség illeti meg az állami vagyon vagyonkezelői jogának, a sportcélú ingatlan tulajdonjogának, illetve vagyoni értékű jogának megszerzőjét, utóbbit csak akkor, ha vállalja, hogy a sportcélú ingatlant a szerzéstől számított 15 évig nem idegeníti el és sportcélra használja vagy hasznosítja. Tárgyi illetékkedvezmény illeti meg a vállalkozó által értékesítés céljával épített vagy építtetett új lakás tulajdonjogának megszerzőjét. Amennyiben a lakás forgalmi értéke a 15 millió forintot nem haladja meg, nem kell illetéket fizetni. Ha pedig annak forgalmi értéke a 15 millió forintot meghaladja, de a 30 millió forintot nem, akkor illetéket csak a 15 millió forint feletti érték után kell fizetni. Személyi illetékmentesség áll fenn egyenes ági rokonok egymás közötti

²⁷³ Itv. 24. §.

vagyonátruházása, házastársak egymás közötti vagyonátruházása, illetve a házastársi vagyonközösség megszűntetése esetén. Személyi és tárgyi illetékkedvezményről egyaránt beszélhetünk a 35. évet be nem töltött fiatalok első lakástulajdonának megszerzése esetén, amikor is az egyébként fizetendő illeték 50%-át kell megfizetni, ha az egész lakástulajdon forgalmi értéke a 15 millió forintot nem haladja meg.²⁷⁴

7.4. Eljárási illetékek

Az eljárási illetékek díjjellegű közhatalmi bevételek, melyekért cserébe közvetlen ellenszolgáltatás jár a lefolytatásra kerülő bírósági vagy közigazgatási hatósági eljárás formájában.

7.4.1. A közigazgatási hatósági eljárás illetéke

Az illeték tárgya, amit az illetékfizetési kötelezettség terhel, a közigazgatási hatósági eljárás lefolytatása. Az illetéket az eljárás kezdeményezésekor az köteles megfizetni, aki az eljárás megindítását kérte. Amennyiben több ügyfél ügyében indul meg a közigazgatási eljárás, akkor az ügyfelek egyetemlegesen felelnek az illeték megfizetéséért. Egyetemleges felelősségük megszűnik, ha a hatóság mindegyik ügyfélre külön hoz döntést. Ha egy beadványban több kérelmet terjesztenek elő, akkor az illetéket kérelmenként kell megfizetni.²⁷⁵ Akkor is fennáll az illetékfizetési kötelezettség, ha:

- a hatóság részben vagy egészben helyt ad a kérelemnek vagy azt elutasítja;
- a hatóság az eljárást megszünteti;
- a hatóság az eljárást egyezséget jóváhagyó határozattal lezárja.²⁷⁶

Ha ugyanabban az ügyben új eljárás indul kérelemre, akkor az illetéket ismét meg kell fizetni. Lényeges, hogy nem szabható ki közigazgatási hatósági illeték olyan ügyekben, amelyek esetén igazgatási, illetve bírósági szolgáltatási díjat kell fizetni.²⁷⁷

A közigazgatási hatósági illeték mértékét az Itv. kétféle módon határozza meg. Van, amikor az illetéket tételesen rögzíti, máskor pedig az ügy tárgyának értékéhez igazítja. Ha értékhez igazodik az illeték, akkor az illetékszámítás alapja az eljárás tárgyának az eljárás megindításának időpontjában fennálló értéke.

Tételesen van meghatározva az illeték például az elsőfokú közigazgatási hatósági eljárás esetén, ekkor 3000 Ft az illeték mértéke (általános tételű eljárási illeték). Elsőfokú közigazgatási határozat elleni fellebbezés illetéke, ha a fellebbezés tárgyának értéke nem határozható meg, 5000 Ft. Végzés elleni fellebbezés esetén is 3000 Ft fizetendő, végrehajtási kifogás elleni fellebbezés illetéke 10 000 Ft. Az ügy tárgyának értékéhez is igazodhat a fizetendő illeték. Például, ha a fellebbezés tárgyának értéke pénzben meghatározható, akkor az elsőfokú közigazgatási határozat elleni fellebbezés

²⁷⁴ Itv. 26–26/A. §.

²⁷⁵ Itv. 31. §.

²⁷⁶ Itv. 28. §.

²⁷⁷ Itv. 28. § (3) bek.

illetéke a fellebbezéssel érintett vagy vitatott összeg minden megkezdett 10 000 Ft-ja után 400 Ft, de legalább 5000 Ft, legfeljebb 500 000 Ft.²⁷⁸

Az ügyfelet védő garanciális rendelkezés, hogy ha a közigazgatási hatósági döntés, intézkedés vagy a közigazgatási perben elbírált közigazgatási hatósági döntés, intézkedés az ügyfél hátrányára részben vagy egészben jogszabálysértő volt, akkor a jogorvoslati eljárásban megfizetett valamennyi illeték az ügyfélnek visszajár.²⁷⁹

A közigazgatási hatósági illetékek alóli mentesség kapcsán az Itv. csupán annyit mond, hogy nem kötelezhető illeték fizetésére az, akit az államigazgatási hatóság külön jogszabály²⁸⁰ alapján költségmentességben részesített,²⁸¹ valamint az Itv. 2. melléklete felsorolja közteherfizetési kötelezettség alá nem eső eljárásokat és igazgatási jellegű szolgáltatásokat.²⁸²

7.4.2. Bíróági eljárási illetékek

A bíróági eljárás illetékét is az eljárást kezdeményező fél köteles megfizetni az eljárás megindításakor, kivéve, ha az illeték megfizetéséről a bíróság utólag határoz. Eme utóbbi esetben az illetéket az viseli, akit a bíróság erre kötelez. Nem tárgya olyan bíróági eljárási cselekmény, illetve szolgáltatás a bíróági eljárási illetéknek, mely esetén bíróági szolgáltatási díjat kell fizetni. Ha több kötelezett van, akkor azok érdekeltségük arányában felelnek a bíróági illeték megfizetéséért. Amennyiben az érdekeltségük aránya nem határozható meg, akkor a kötelezettek egyetemlegesen felelnek. Előfordulhat az is, hogy a bíróági eljárást nem a jogosult, hanem annak nevében, illetve érdekében az arra feljogosított indítja meg, ekkor az illetéket az viseli, akinek érdekében az eljárás megindult. Nem köteles az illeték előzetes megfizetésére:

- az ügygondnok;
- a gyámhatóság által kirendelt eseti gondnok, eseti gyám;
- az a fél, akinek érdekében az ügyész vagy erre jogosult személy vagy szervezet pert indított.²⁸³

Polgári peres és nem peres eljárás illetéke

Polgári ügyszakban beszélhetünk peres és nem peres eljárásokról, melyek esetén a fizetendő illeték mértékét az Itv. vagy tételesen, vagy az eljárás tárgyhöz viszonyítva

²⁷⁸ Itv. 29. §.

²⁷⁹ Itv. 32. § (1) bek.

²⁸⁰ Ilyen külön jogszabály például a 469/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet az eljárási költségekről, az iratbetekintéssel összefüggő költségtérítésről, a költségek megfizetéséről, valamint a költségmentességről.

²⁸¹ Itv. 33. §.

²⁸² Lásd bővebben 30/2017. (XII. 27.) IM rendelet a polgári és közigazgatási bíróági eljárás során meg nem fizetett illeték és állam által előlegezett költség megfizetéséről.

²⁸³ Itv. 38. §.

határozza meg. Az eljárás tárgyának értéke van, hogy pénzben kifejezhető, ekkor ez az érték képezi az illetékszámítás alapját. Ha azonban az eljárás tárgyának értéke pénzben nem fejezhető ki, akkor az Itv. határozza meg az illetékszámítás alapját.

Tételesen van meghatározva például a fizetendő illeték mértéke házassági bontóperben (illeték 30 000 Ft); munkaügyi perek esetén (illeték 10 000 Ft); csődeljárás, felszámolási eljárás (illeték 15 000 Ft); jogi személy felszámolási eljárása (illeték 80 000 Ft); közigazgatási bírósági eljárás (illeték 30 000 Ft) esetén stb.

Ha az illeték alapja az eljárás tárgyának értéke, ám az pénzben nem fejezhető ki, akkor az Itv. az alábbi táblázatban (7.2. táblázatban) összefoglalt módon határozza meg az illetékszámítás alapját, melyre vetítve a törvény által meghatározott illeték mértékét (százalékos érték), megkapjuk a fizetendő illeték összegét.

7.2. táblázat

Az illetéktörvény által meghatározott illetékalap		
	peres eljárás	nem peres eljárás
járásbíróság előtt	350 000 Ft	200 000 Ft
törvényszék előtt		
– első fokon	600 000 Ft	350 000 Ft
– fellebbezési eljárásban	300 000 Ft	170 000 Ft
ítélőtábla előtt		
– fellebbezési eljárásban	600 000 Ft	300 000 Ft
Kúria előtt		
– fellebbezési eljárásban	500 000 Ft	
– felülvizsgálati és jogegységi panasz eljárásban	700 000 Ft	

Forrás: Itv. 39. §.

Néhány példa az illetékszámításra, ha a fizetendő illeték az eljárás tárgyához igazodik:

- peres eljárás esetén az illetékalap – az eljárás tárgyának értéke vagy a törvény által meghatározott illetékalap – 6%-a, de legalább 15 000 Ft, legfeljebb 1 500 000 Ft;
- végrehajtási eljárásban az illetékalap 1%-a, de legalább 5000 Ft, legfeljebb 350 000 Ft;
- bírósági meghagyás elleni ellentmondás esetén az illetékalap 3%-a, de legalább 5000 Ft, legfeljebb 750 000 Ft;
- pénzbírság megfizetésére halasztás vagy részletfizetés engedélyezése iránt kezdeményezett eljárásban 1%, de legalább 5000 Ft, legfeljebb 18 000 Ft.²⁸⁴

Polgári eljárásban is létezik személyi illetékmentesség. Ez alapján nem kötelezhető illeték fizetésére az, aki külön jogszabály szerint költségmentességet vagy az Itv. szerint illetékmentességet élvez. Azonban a személyi illetékmentesség nem terjed ki a fél

²⁸⁴ Itv. 42. §. (1) bek.

jogutódjára. Tárgyi illetékmentességre is számos esetet sorol fel a törvény. Az eljárás tárgya miatt illetékmentes például:

- a költségkedvezmény tárgyában hozott határozat elleni jogorvoslati eljárás;
- a házassági bontópertben indított viszontkereset;
- a holtak nyilvánítással és halál tényének megállapításával kapcsolatos eljárás, ha az eltűnés vagy a halál háborús esemény vagy természeti katasztrófa folytán következett be;
- a választói névjegyzékkel kapcsolatos eljárás;
- a helyi önkormányzat adósságrendezi eljárása stb.²⁸⁵

A büntetőeljárás illetéke

A büntetőügyekben csak a magánvád alapján induló eljárások esetén kell illetéket fizetni, hisz minden más esetben az ügyész képviselőtében a magyar állam indítja meg az eljárást, melyet személyi illetékmentesség illet meg.

A büntetőeljárás illetékét az Itv. fő szabály szerint tételesen határozza meg. Ez alapján a feljelentés illetéke 10 000 Ft; a fellebbezés illetéke 10 000 Ft; a perújítási kérelem illetéke 15 000 Ft.²⁸⁶ A bűnügyi költség, illetve a rendbírság elengedése iránti kérelem illetéke az elengedni kért tartozás összegéhez igazodik, hisz az az elengedni kért összeg 1%-ával egyenlő, de legalább 5000 Ft, legfeljebb 20 000 Ft.²⁸⁷

A bírósági eljárás illetékeivel összefüggő egyéb kérdések

Peres eljárásban az Itv. bizonyos esetekben mérsékli az illeték összegét, így az akár az egyébként fizetendő illeték 10%, 30% vagy 50%-ával lehet egyenlő. A jogalkotó az illeték mértékének redukálásával is igyekszik a feleket a mihamarabbi megállapodásra, illetve a peren kívül vitarendezésre ösztönözni.

A fizetendő illeték a peres eljárás illetékének 10%-a, ha perfelvételt lezáró végzés meghozataláig:

- a felperes eláll a keresettől; vagy
- az eljárás szünetel, és az eljárás e szünetelés miatt megszűnik; vagy
- az alperes a követelést elismeri, vagy a követelést teljesíti; vagy
- a felek egyezséget kötnek; vagy
- a felek közösen kérik az eljárás megszüntetését.

A fizetendő illeték a peres eljárás illetékének 10%-a, ha a bíróság az eljárást megindító beadványt visszautasítja, vagy az eljárást megszünteti az elektronikus kapcsolattartás szabályainak megszegése miatt, vagy azért, mert az eljárást megindító beadvány visszautasításának lett volna helye.

A fizetendő illeték a peres eljárás illetékének 30%-a, ha a perfelvételt lezáró végzés meghozatalát követően az eljárás szüneteléssel vagy a felperes keresettől való elállása

²⁸⁵ Itv. 56–57. §.

²⁸⁶ Itv. 52. §.

²⁸⁷ Itv. 54. § (3) bek.

folytán szűnik meg, vagy az eljárás megszüntetését a felek közösen kérik. A fizetendő illeték a peres eljárás illetékének 50%-a, ha a felek a perfelvételt lezáró végzés meghozatala után kötnek egyezséget.

Fellebbezés, illetve felülvizsgálati eljárás esetén csak a fellebbezés, illetve felülvizsgálati eljárás illetékének 10%-át kell megfizetni, ha eme eljárások lefolytatására irányuló kérelmet a tárgyalás megkezdése előtt visszavonják, vagy a visszavonásra a tárgyaláson kívüli elbírálás időpontjában kerül sor.²⁸⁸

Bíróági eljárások esetén felmerülhet még, hogy valakit tárgyi illetékfeljegyzési jog illet meg. Ekkor a jogosult mentesül az illeték előzetes megfizetése alól, az illetéket majd az illetékfeljegyzés alapján kell megfizetni.²⁸⁹ Az Itv. 62. §-ában taxatív módon felsorolja, hogy kiket illet meg az illetékfeljegyzés joga.

7.5. Vagyoni értékű jogok értékének meghatározása

Amennyiben a vagyonszerzés vagy bíróági, közigazgatási eljárás tárgya vagyoni értékű jog, akkor az illetékszámítás első lépéseként meg kell határozni a vagyoni értékű jog értékét. Ennek folyamán először meg kell határozni a vagyoni értékű jog egyévi értékét, mely egyenlő a vagyoni értékű joggal terhelt dolog forgalmi értékének egyhuszad részével. Ha határozott időre szól a vagyoni értékű jog, akkor a vagyoni értékű jog értéke egyenlő a vagyoni értékű jog egyévi értéke szorozva a kikötött évek számával, ám ez nem lehet több mint az egyévi érték hússzorosa; természetes személyek javára szóló vagyoni értékű jogok esetén pedig az egyévi érték és az Itv. által az életkorhoz rendelt érték szorzatát nem haladhatja meg. Ha bizonytalan időre szól egy vagyoni értékű jog, akkor annak értéke egyenlő az egyévi érték ötszörösével, s ez a szorzat lesz az illetékszámítás alapja.

Amennyiben egy vagyoni értékű jog valamely személy életének, házasságának vagy özvegyiségének idejére szól, akkor a vagyoni értékű jog értékét annak egyévi értéke és a szerző fél életkorához rendelt szorzószám határozza meg. Ha a szerző fél 25 évnél fiatalabb, akkor a vagyoni értékű jog értéke egyenlő az egyévi érték tízszeresével. Ha a szerző fél 25 és 50 év közötti természetes személy, akkor a vagyoni értékű jog értéke egyenlő az egyévi érték nyolcszorosával. 51 és 65 év közötti szerző fél esetén a szorzószám hatos, 65 évnél idősebb személy esetén pedig négy. Ha a vagyoni értékű jog mind a jogosult, mind a kötelezett életére, házasságára, özvegyiségére szól, akkor a két személy közül az idősebb életkora irányadó a szorzószám meghatározása során. Ugyancsak a legidősebb személy életkora az irányadó, ha a vagyoni értékű jog a legidősebb jogosult halálával szűnik meg. Azonban, ha a jogosultság a legutóbb elhalt személy haláláig tart, akkor a legfiatalabb jogosult életkora határozza meg a szorzószámot, s így a vagyoni értékű jog értékét.

Az illetékek, mint közhatalmi bevételek – ha nem is a legjelentősebb ám – stabil bevételi forrást jelentenek államháztartásunk számára. Az illetéktörvényt 1990-ben történt elfogadása óta elmúlt több, mint harminc év alatt számos alkalommal módosították, akár

²⁸⁸ Itv. 58. §.

²⁸⁹ Itv. 59. §.

az illetékek mértékét, akár a kedvezmények, mentességek körét, akár a befolyó bevételek államháztartási alrendszerek közti megosztását, ha tekintjük. Ugyanakkor az illetékek rendszere állandóságot mutat, s ezzel ritka kivételt képez, s példát ad arra, hogy gyorsan változó világunkban is képes egy jogi norma évtizedeken keresztül kiszolgálni az épp aktuális társadalmi, gazdasági és politikai igényeket.

7.6. Visszatérés az esethez

Az ügyben vita tárgyát ajándékozással történ vagyonszerzés után fizetendő illeték: ajándékozási illeték, megfizetése képezi.

Ajándékozási illeték esetén az illetékfizetési kötelezettség keletkezésének időpontja ingatlan szerzésekor az ajándékozási szerződés megkötésének napja.

Az ajándékozási illeték számításának alapja az ajándékozás szerében megszerzett vagyon tiszta értéke, melyet úgy kapunk meg, hogy az ajándék forgalmi értékéből levonjuk az ajándékot terhelő adósságot és egyéb terheket.

Az ajándékon fennálló adósság és más teher bizonyítása a megajándékozott személyt terheli. A megajándékozottnak visszerthes vagyonátruházási illetéket kell fizetnie az ajándékot terhelő, igazolhatóan általa átvállalt adósság és egyéb teher után, ide nem értve az ajándékot terhelő vagyoni értékű jogot. Ez a rendelkezés nem alkalmazható, ha a vagyonszerző az ajándékozó egyenes ági rokona.

A szóban forgó esetben a Kúria döntése szerint a felperes felülvizsgálati kérelme nem volt alapos. Az ajándékozási illetékkötelezettség kapcsán a Kúria megállapította, hogy az illetékfizetési kötelezettség az ajándékozási szerződés aláírásának napján létrejött. Az illetékalap meghatározása során vizsgálni kell, hogy az ajándékot terhelő e adósság vagy más teher. Amennyiben az ajándékot adósság, egyéb teher terheli, annak fennállását, összegét a megajándékozott köteles igazolni. A megajándékozott továbbá azt is köteles igazolni, hogy vállalt-e át az ajándékon fennálló adósságból, terhekből. Az átvállalt adósságot és terheket a megajándékozottnak meg kell fizetnie. Az átvállalt és megfizetett adósság és terhek összegének erejéig a megajándékozott vagyonszerzése nem ingyenes, hanem visszerthes, s eme terhek után neki visszerthes vagyonszerzési illetéket kell fizetnie. A megszerzett vagyon tiszta értéke után (az ajándék forgalmi értéke csökkentve az ajándékot terhelő adósság összegével) ajándékozási illeték fizetésére köteles a vagyonszerző. *„Abban az esetben pedig, ha a megajándékozott az ajándékot terhelő adósságot és más terhet nem vállalja át, avagy azok fennállását és összegét, illetve az általa átvállalását nem igazolja, az ajándékba kapott vagyon teljes forgalmi értéke után ajándékozási illetéket kell fizetnie.”*²⁹⁰

A Kúria megítélése szerint: *„Az elsőfokú bíróság a rendelkezésére álló közigazgatási és peres iratok alapján iratszerűen állapította meg, hogy a felperes az ajándékot terhelő adósság és más teher átvállalását nem igazolta, ezért terhére az általa ajándékozás útján megszerzett ingatlan tiszta értéke, mint illetékalap alapulvételével az elsőfokú hatóság az ajándékozási illetéket jogszerűen szabta ki.”*²⁹¹

²⁹⁰ Kúria Kfv.V.35.249/2018/9. számú határozata (31) pont.

²⁹¹ Kúria Kfv.V.35.249/2018/9. számú határozata (32) pont.

7.7. Önellenőrző kérdések

- Miért tekinthetők a vagyonszerzési illetékek inkább adó-, az eljárási illetékek inkább díjjellegű fizetési kötelezettségnek?
- Ki köteles a vagyonszerzési, illetve az eljárási illeték megfizetésére?
- Mi az ingyenes és a visszerthes vagyonszerzési illeték alapja?
- Milyen módon állapítja meg az Itv. a fizetendő eljárási illetéket?
- Hogyan határozható meg a vagyoni értékű jogok megszerzése esetén fizetendő illeték?

7.8. Érdekességek

- Vagyonszerzési illeték-kalkulátor 2022:
<https://ingatlanok.hu/ingatlan-atiras-kalkulator>
- NAV (2022): Illetékmértékek:
https://nav.gov.hu/ugyfeliranytu/adokulcsok_jarulekmertekek/illetekmertekek
- NAV (2021): 19. Információs Füzet: Visszerthes vagyonátruházási illeték 2021.:
https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/ugyfeliranytu/nezzen-utana/inf_fuz/2021/19._informacios_fuzet_-_A_visszerthes_vagyonatruhazasi_illetek.pdf
- NAV (2021): 20. Információs Füzet: Az öröklési illeték 2021.:
https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/ugyfeliranytu/nezzen-utana/inf_fuz/2021/20._informacios_fuzet_-_Az_oroklesi_illetek
- NAV (2021): 38. Információs Füzet: Az ajándékozási illeték 2021.:
https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/ugyfeliranytu/nezzen-utana/inf_fuz/2021/38._informacios_fuzet_-_Az_ajandekozasi_illetek
- NAV (2021): Változások a CSOK-kal vásárolt lakások illetékmentességében.:
https://nav.gov.hu/ado/illetek/Valtozasok_a_CSOK_kal20210628
- SZABÓ Kálmán (2017): Az illeték útja – Elektronikus perben az illeték többféle módon utalható. *Ügyvédek Lapja: A Magyar Ügyvédi Kamra folyóirata*, 56. évf. 1. sz. 30–31.

Felhasznált irodalom

HALUSTYIK Anna (szerk.) (2015): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Pázmány Press.
 SIMON István (2012): *Pénzügyi jog II.* Budapest, Osiris Kiadó.
 SIMON István (2021): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Osiris Kiadó.
 1990. évi XCIII. törvény az illetékekről
 2011. évi CLXXXVIII. törvény Magyarország 2012. évi központi költségvetéséről
 2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról
 2012. évi CXVI. törvény a pénzügyi tranzakciós illetékről
 2012. évi CCIV. törvény Magyarország 2013. évi központi költségvetéséről

469/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet az eljárási költségekről, az iratbetekintéssel összefüggő költségtérítésről, a költségek megfizetéséről, valamint a költségmentességről

AVI 2017.7.55: Kúria, Kfv.IV.35.505/2016/6. sz. határozat

A mű szerzői jogilag védett. ©

Minden jog, így különösen a sokszorosítás, terjesztés és fordítás joga fenntartva.
A mű a kiadó írásbeli hozzájárulása nélkül részeiben sem reprodukálható, elektronikus
rendszerek felhasználásával nem dolgozható fel, azokban nem tárolható, azokkal nem
sokszorosítható és nem terjeszthető.