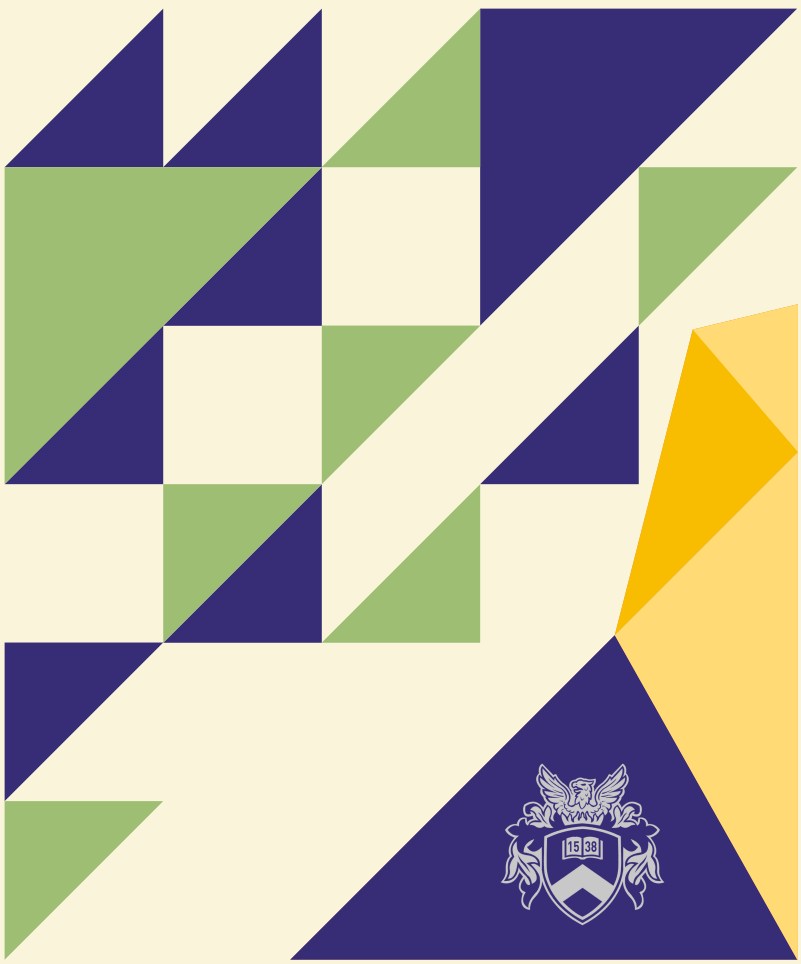
AZ ADÓZÁS ELJÁRÁSI JOGA

Szerkesztette:

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



Az adózás eljárási joga

Szerkesztette:

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

Az adózás eljárási joga

Szerkesztette:

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

Debreceni Egyetemi Kiadó
Debrecen University Press
2026

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

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

Lektor:
Dr. Lovas Dóra PhD

Kézirat lezárva:
2026. február

ISBN 978-963-615-513-1 (pdf)

© Debreceni Egyetemi Kiadó • Debrecen University Press,
beleértve az egyetemi hálózaton belüli elektronikus terjesztés jogát is.

Kiadta: a Debreceni Egyetemi Kiadó, az 1795-ben alapított
Magyar Könyvkiadók és Könyvterjesztők Egyesülésének a tagja
dupress.unideb.hu
Felelős kiadó: Karácsony Gyöngyi
Borítótervezés és műszaki szerkesztés: Dr. Bordás Péter

TARTALOMJEGYZÉK

1. Fejezet Az adóeljárás jogforrásai és eljárásjogi alapelvei 8
1.1. Az adó- és vámeljárási szabályozás rendszere 9
1.2. Az adóigazgatás szabályozása 10
1.3. A vámigazgatási szabályozás 12
1.4. Az adóeljárás általános alapelvei 13
1.5. Visszatérés az esethez 15
1.6. Önellenőrző kérdések 18
1.7. Érdekességek 18
2. Fejezet Adózók, adózói jogok és kötelezettségek 19
2.1. Az adózók és az adózásban részt vevő egyéb szereplők 20
2.2. Speciális adózói kategóriák 21
2.3. Adózói jogok 25
2.4. Az adózó kötelezettségei 28
2.5. Visszatérés az esethez 33
2.6. Önellenőrző kérdések 34
2.7. Érdekességek 35
3. Fejezet Adóhatóságok: szervezet, hatáskör és illetékesség 36
3.1. Az adóhatósági szervezetrendszer, eljárási kötelezettség 37
3.2. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal 38
3.3. Önkormányzati adóhatóság (jegyző) 44
3.4. A vármegyei kormányhivatal, mint adóhatóság 45
3.5. Visszatérés az esethez 45
3.6. Önellenőrző kérdések 47
3.7. Érdekességek 47
4. Fejezet Adómegállapítási módok és adóhatósági eljárás 48
4.1. Az adómegállapítási módok 49
4.2. Az adóhatósági eljárás szabályai 52
4.3. Jogorvoslatok az adóhatósági eljárásban 61
4.4. Visszatérés az esethez 65
4.5. Önellenőrző kérdések 66
4.6. Érdekességek 66

5. Fejezet Az adóhatósági ellenőrzés 67
5.1. Az adóigazgatási eljárásban zajló ellenőrzés célja és típusai 68
5.2. Ellenőrzés megindulása, határidők az adóigazgatási ellenőrzés során 70
5.3. Az ellenőrzés lefolytatása..... 73
5.4. Az adóhatóság jogai és kötelezettségei az ellenőrzés során 75
5.5. Az adózó jogai és kötelezettségei az ellenőrzés során..... 76
5.6. Az ellenőrzés befejezése 77
5.7. Visszatérés az esethez 77
5.8. Önellenőrző kérdések..... 78
5.9. Érdekességek..... 78
6. Fejezet Jogkövetkezmények rendszere 80
6.1. Az adójogi szankciók rendszere 81
6.2. Közvetlen fizetési kötelezettséget keletkeztető reparatív szankciók: a pótlékok 82
6.3. Közvetlen fizetési kötelezettséget keletkeztető represszív szankciók: a bírságok... 84
6.4. Közvetlen fizetési kötelezettséggel nem járó szankciók – az intézkedések 88
6.5. Visszatérés az esethez 92
6.6. Önellenőrző kérdések..... 93
6.7. Érdekességek..... 93
7. Fejezet Az adóvégrehajtás általános szabályai..... 95
7.1. Az adóvégrehajtás során alkalmazandó jogszabályok, alapelvek 96
7.2. A végrehajtási eljárás megindulása 96
7.3. A végrehajtás foganatosítására vonatkozó általános szabályok 97
7.4. Egyes végrehajtási módok..... 99
7.5. A végrehajtási eljárás egyéb lényeges kérdései..... 104
7.6. Visszatérés az esethez 108
7.7. Önellenőrző kérdések..... 109
7.8. Érdekességek..... 109

ELŐSZÓ A KÖTETHEZ

A Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Karának képzési programjában hosszú időre nyúlik vissza a pénzügyi jog oktatása. Az elmúlt három 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, fölvállalt csoportérdekű tevékenységek folytatásának terjedelme, módja, kapcsolódási formái új hangsúlyok mentén rendeződnek.

Az adózás eljárási jogáról szóló kötetünkben 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.

A kötet 7 fejezetből áll, melyek az adóeljárás szabályozási rendszerét tárgyalják, a 2018-ban hatályba lépett adóigazgatási szabályok által hozott változásokat bemutatva, egyúttal reflektálva a 2026-ban bekövetkezett, legfrissebb módosításokra is.

A kötet egyes fejezetei egységes szerkesztési elv szerint épülnek fel. Ennek lényege, hogy mindegyik témakifejtés induktív módon, egy-egy konkrét 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 és a 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 adóigazgatás jogi szabályozásának kérdésein túlnyúló folyamatok is feltárulnak.

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, 2026. február

a Szerkesztők

1. FEJEZET

AZ ADÓELJÁRÁS JOGFORRÁSAI ÉS ELJÁRÁSJOGI ALAPELVEI

Bordás Péter[*]

Eset: Közérthetőség mindenek felett? – az adózási alapelvek (nem) érvényesülése

A felperesnél az adóhatóság 2016-2017 évekre vonatkozóan valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedően adóellenőrzést folytatott le.

A felperes franchise szerződéses partnerei vállalták, hogy felperesi termékeket forgalmaznak, és azok ellenértékét csak az eladást követően kell megfizetniük. Az értékesítések adatait egy ún. SMS-rendszer tárolta. A felperes a boltok eladott készleteiből állapította meg a saját termék eladásait, és ezt számlázta ki partnerei felé. Az adóhatóság az SMS-rendszerből adatmentéseket végzett, az ellenőrzési eljárás során informatikai igazságügyi szakértőt rendelt ki. Az elsőfokú adóhatóság két megismételt eljárást követően hozta meg végső határozatát, melyben többek között összesen 91.944.000 Ft adóhiányt állapított meg, s adóbírságot és késedelmi pótlékot számított fel. Az adóhatóság becsléssel állapította meg a felperes valós adóalapját, az igazságügyi szakértő által kidolgozott módszerre figyelemmel, ezen túlmenően az adóhatóság felhasználta a büntetőeljárás során feltártakat is.

A NAV Fellebbviteli Igazgatósága az elsőfokú határozatot helyben hagyta. Hangsúlyozta, hogy a felperes dokumentumai nem voltak alkalmasak a valós adóalap megállapítására, fennálltak a becslés alkalmazásának feltételei. Megállapította, hogy egyértelműen alátámasztást nyert az eltitkolt bevétel összege.

A felperes közigazgatási pert kezdeményezett arra hivatkozva, hogy az alperes eljárása nem felelt meg a közérthetőség és a szakszerűség követelményének, a határozat nyelvezete nehezen érthető volt. Az ellenőrzés iratanyaga nagy volumenű, amely alapján elvárás, hogy a NAV határozatát közérthetően fogalmazza meg, valamint a szakszerű és hatékony eljárás alapelvének megfelelően járjon el. Az adóhatóság nagy mennyiségű .xlsx táblázatot küldött az adózónak, melyből nem derült ki pontosan, milyen adatsorokról van szó, ezzel ellehetetlenítve, hogy a tényeket, bizonyítékokat a felperes hatékonyan megismerje és ellenőrizze.

Az elsőfokú bíróság az alperes közigazgatási cselekményét érdemi felülbírálatra alkalmatlannak találta, erre figyelemmel az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette, az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. A megismételt eljárásra előírta, hogy a közérthetőség elvének megfelelően, érthető nyelvezeten kell megfogalmazni a határozatban foglalt megállapításokat.

A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet a Kúriához.

Forrás: a Kúria Kfv.I.35.067/2025/9. számú végzése

[*] Dr. habil. Bordás Péter PhD, *egyetemi docens*

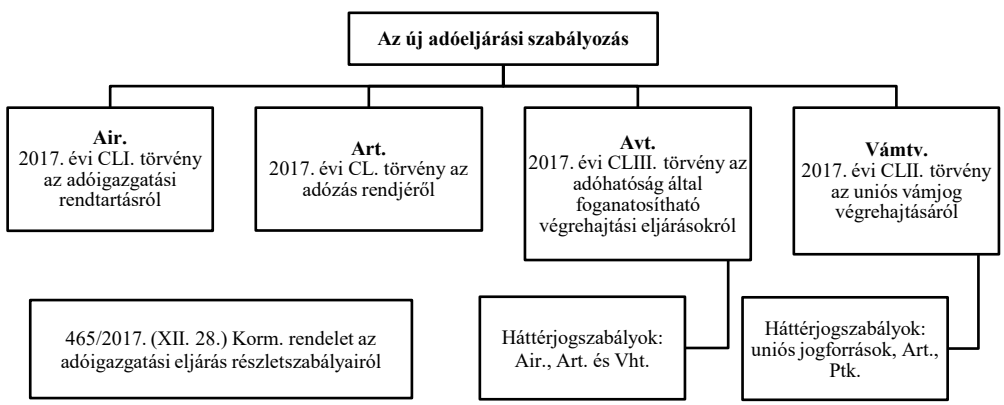
Kapcsolódó kérdések:

- Mely adózási elvek jelennek meg az ügyben?
- Mi a jelentősége az érintett alapelveknek az adóhatósági, illetve a bírósági eljárásban? Hogyan kapcsolódhat az ügyhöz az Art. 5. §-a szerinti becslés alkalmazásának alapelve?
- Milyen formában merült fel a jogorvoslathoz való jog sérelme? Hogyan döntött a Kúria, milyen érvek mentén?

1.1. 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 eljárási szabályok megalkotása.

1.1. ábra



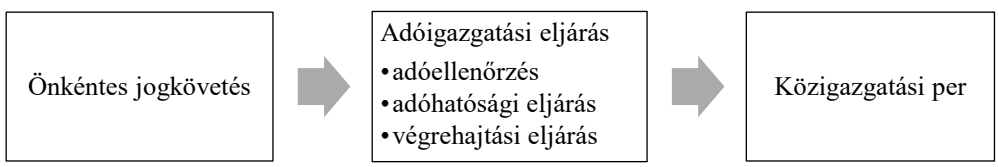
Forrás: a szerző saját szerkesztése

1.2. 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 a folyamat. Az adóigazgatási eljárás alatt három szorosan összekapcsolódó, de szintén csak eshetőleges eljárást 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.

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

A 2017-ben elfogadott szabályozás célja a jogalkotó szerint annak reprezentálása volt, 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 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.

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

Az Air. 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. 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

[1] T/17994. számú törvényjavaslat indokolása.
[2] Art. 3–4. §.
[3] T/17995. számú törvényjavaslat indokolása.

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 képviselete;
- eljárási kötelezettség, hatáskör és illetékesség vizsgálata;
- az adóigazgatási eljárás általános szabályai;
- ellenőrzés;
- jogorvoslat;
- eljárási költség;
- záró rendelkezések.

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

1.3. A vámigazgatási szabályozás

A fenti négy törvény közül a Vámtv. a többitől kissé különállónak mondható. Ez rögzíti a vámigazgatási ügyekben alkalmazandó szabályokat, azaz az uniós vámjogszabályokat e törvénybe foglaltak figyelembevételével kell végrehajtani. Ez a megbontás azzal

[4] Air. 9. §.
[5] Avt. 2. §.
[6] Avt. 3–4. §.

indokolható, hogy főszabály 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.

Érdekesség, ha az Art. és a Vámtv. 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 főszabály szerint a Vámtv. szabályait kell alkalmazni, de speciális esetben az Art. előírásai is alkalmazandók. További specialitás, hogy ha vámjogszabály az áru tulajdonosáéhoz hasonló rendelkezési jogot említ, akkor a rendelkezési jog tekintetében a Ptk. szabályai alkalmazandók.

1.4. 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. Ez mind az adóhatóság előtti eljárásra, mind a jogorvoslatként funkcionáló közigazgatási perre is igaz. 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 7. fejezetben szólunk, a Vámtv. és annak alapelvei nem képezik jelen könyv témáját.

1.4.1. 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.

[7] T/17995. számú törvényjavaslat indokolása.

A nyolc alapelv a következő:
- törvényesség (legalitás) elve;
- szakszerű és hatékony eljárás elve;
- a megkülönböztetés és „részrehajlás” 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.

Külön nevesíti a törvény 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]

1.4.2. Az Art. alapelvei

Az Art. 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);

[8] T/17995. számú törvényjavaslat indokolása.

- 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]

1.5. Visszatérés az esethez

A Kúria az alperes adóhatóság felülvizsgálati kérelemét alaposnak találta a következő érvek mentén.

A Kúria egyetértett az elsőfokú bíróság azon álláspontjával, hogy az alapelvek olyan kiemelt fontosságú rendelkezései az Air.-nak, amelyek valódi normatív tartalommal és

[9] T/17994. számú törvényjavaslat indokolása.

erővel bírnak. Ennek megfelelően megsértésük, a törvény bármely más rendelkezéseinek megsértéséhez hasonlóan, következményekkel kell, hogy járjon. Az alapelvek megsértése önmagában is kihat a hatóság döntésének törvényességére, jogorvoslati kezdeményezés alapjául szolgálhat, és eljárási következménnyel jár. Ugyanakkor a Kúriának az alperes felülvizsgálati kérelem alapján abban a kérdésben kellett állást foglalnia, hogy a határozat jogszerűségének megítélését mennyiben befolyásolja annak közérthetősége, egyáltalán a közérthetőség mint az Air.-ban megfogalmazott alapelv mennyiben kérhető számon a határozat bírósági felülvizsgálata során.

A Kúria végzése leszögezte, hogy a közérthetőség olyan tulajdonság, amelynek révén egy adott információ könnyen érthető és befogadható a laikusok számára, anélkül, hogy szakmai ismeretekkel rendelkezne az illető. Az ilyen szövegek olyan nyelvezetet használnak, amelyet az átlagember is ért, és nem tartalmaznak bonyolult, nehezen értelmezhető szakkifejezéseket. Éppen ezt a kívánalmat fogalmazza meg az Air. 7.§-a, mely előírja: *„Az adóigazgatási eljárásban az adózókkal való kapcsolattartás nyelvezetének egyszerűnek és közérthetőnek kell lennie."* A jogszabályhelyhez fűzött jogalkotói indokolás azt emeli ki, hogy az adózókkal való kapcsolattartás során kell érvényesülnie ennek az alapelvnek. Előbbi elvnek a következtében nem elegendő, ha az adóhatóság a hatályos jogszabályi kötelezettségeket ismerteti az adózóval, azt közérthetően kell megtennie, vagyis a jogszabályban előírtakat kell egyszerűbb nyelvi megfogalmazásban „tolmácsolnia". A közérthetőséget ebben a kontextusban esetről esetre lehet megítélni, az egyedi ügy sajátosságai pedig jelentősen befolyásolják, hogy a hatóság ügyfelek felé irányuló kommunikációja megfelel-e a közérthetőség követelményének.

A közérthetőség alapelve a Kúria megítélése szerint ezért nem értelmezhető a határozat indokolásával összefüggésben olyan módon, ahogy azt az elsőfokú bíróság ítéletében megfogalmazta. Nem a közérthetőséggel van összefüggésben az, ha egy határozat indokolása olyan mértékben hiányos, ellentmondásos, nem követhető, logikátlan vagy netán iratellenes, ami miatt annak jogszerűsége nem igazolható. Ez az Air. 73. §-ban a határozat tartalmi megfelelőségére vonatkozó szabályozás megszegését jelentheti, vagy a tényállás feltárására és bizonyítására vonatkozó Air. 99. §-ban szabályozott kötelezettség megsértésére utalhat. Az ügy sajátosságaiból eredően szükségszerűen tartalmaznia kell a határozatnak azokat a szakkifejezéseket, terminus technikusokat, amelyek jellemzik az adózó vizsgált magatartását, vagy a vizsgálathoz a bizonyítási eljárás sajátosságai miatt szükségszerűen kapcsolódnak, így a perbeli esetben, amely adatokra a becslési eljárást alapozzák. Nem elvárható a határozat olyan mértékű leegyszerűsítése, köznapi nyelvezeten való megfogalmazása, amely annak szakszerűségét veszélyezteti, amely már értelmezésbeli hiányosságot is okoz. Alaptalanul rótta a bíróság az alperes terhére azt is, hogy a megállapítás alapját képező excel-táblákat nem azonosította elnevezéssel. Amennyiben követhető, hogy melyik excel-táblában szereplő adatot, mely megállapításhoz használt az alperes, úgy az elnevezés hiányossága nem alapozza meg a határozat jogszerűtlenségét, nem jelenthet közérthetőségi problémát. Ha és amennyiben egy adott bizonyíték nem társítható az abból levont következtetésekkel, így a hatósági megállapítás alapja nem azonosítható,

akkor az indokolásbeli hiányosság, nem közérthetőségi probléma, ezt az elsőfokú bíróság tévesen minősítette alapelvi sérelemként.

A döntés kiemelte, hogy a perbeli esetben a felperes által alkalmazott SMS-rendszerben, online pénztárgépben rögzített adatok helytállóságát vizsgálta az alperes, és vetette össze azokat a felperes által használt IFS vállalatirányítási rendszerében szereplő adatokkal. Ha egy határozat megállapításait szakértői bizonyítás képezi, úgy elengedhetetlen az abban használt fogalmak, megállapítások szöveghű ismertetése. Nem hivatkozhat a felperes a határozat közérthetőségének hiányára, és nem kifogásolhatja az alperesi határozatban szereplő terminus technikusok használatát, hiszen az alperes a felperes által üzemeltetett SMS-rendszert, annak és könyvelése közötti összefüggéseket és az abból kinyerhető adatokat elemezte, mellyel a felperesnek is tisztában kell lennie.

A Kúria kiemelte, hogy nem befolyásolja a határozat közérthetőségét, hogy az elsőfokú adóhatóság milyen terjedelemben ismerteti a megelőző eljárás során lefolytatott bizonyítási eljárást és a beszerzett bizonyítékokat. Nem a közérthetőség elvét sérti, ha a bizonyítékok értékelését az alperes nem megfelelően végzi el, ha bizonyítékokat nem egyenként és összességükben értékeli, illetve ezen alapuló meggyőződése szerint állapítja meg a tényállást, valamint, ha az egyes bizonyítékok elfogadásáról, elvetéséről, értékeléséről nem ad számot.

A Kúria nem találta alaposnak az elsőfokú bíróságnak a hatékony eljárás elvének (Air. 2. §) sérelmére történő hivatkozását sem. A szakszerű és hatékony eljárás elve olyan célokat fogalmaz meg, amelyek az adóhatóságot bizonyos szervezési munkára kötelezik a költségtakarékosság és a hatékonyság érdekében. Az alapelv legfontosabb célja szerint az adóeljárást úgy szükséges lefolytatni, hogy az adóhatóságnak, illetve az adózónak a lehető legkevesebb adminisztratív terhet, költséget okozza. A hatékonyság elve alapvetően a hatósági munka megszervezésével köthető össze, de a hatékonyság és a költségtakarékosság érdekében az adóhatóság nem lépheti át a törvényesség és szakszerűség elvét. Azaz a hatóságnak úgy kell a tevékenységét megszervezni a hatékonyság mellett, hogy az az alapos döntéshozatalnak ne szabjon gátat, vagyis ez az elv nem írhatja felül az alaposság és a tényállás teljeskörű tisztázásának követelményét. Ezt a kívánalmat fejtette ki a Kúria a Kfv.37.972/2015/4. számú döntésében. Egyetért a Kúria azzal az alperesi érveléssel, hogy a közérthetőség és hatékonyság elvei között nincs közvetlen kapcsolat, míg az előbbi az adóhatóság ügyfelekkel való kapcsolattartására, addig az utóbbi az adóhatóság munkaszervezésére vonatkozik.

A Kúria nem tartotta megállapíthatónak a jogorvoslathoz való jog sérelmét sem az Air. 2. § és 7. §-val összefüggésben. A felperes jogorvoslathoz való jogát gyakorolta, hiszen fellebbezést terjesztett elő 125 oldal terjedelemben, amelyhez számos mellékletet csatolt. Nem csupán elvi szinten, hanem érdemben vitatta az elsőfokú határozat megállapításait, az kiterjedt az elsőfokú határozat ténybeli megállapításainak és a felhasznált szakvélemények kritikájára, továbbá a becslési eljárás lefolytatásának jogszerűségi vizsgálatára. Az a jogorvoslati jog gyakorolhatóságát, biztosításának követelményét nem sérti, ha egy ügy bonyolultsága miatt megnehezíti a jogi képviselet ellátását.

A Kúria összegző értékelése szerint az elsőfokú bíróság az idézett alapelvekre hivatkozva tévesen foglalt állást az alperesi határozat jogsértéséről. A Kúria a Kp. 121.

§ (1) bekezdés b) pontja alapján a jogsértő elsőfokú ítéletet hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

A Kúria elvi szinten rögzítette döntésében, hogy a közérthetőség az adóhatóság ügyfelekkel való kapcsolattartására vonatkozó követelmény, önmagában ezen alapelvre hivatkozva, a határozat érdemi vizsgálatát mellőzve, nem lehet megállapítani azt, hogy az adóhatóság nem megfelelően tett eleget indokolási kötelezettségének.

1.6. 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?

1.7. Érdekességek

- Az alábbi cikk az Art. alapelveit elemzi és veti össze táblázatos formában: https://ado.hu/rovatok/ado/az-uj-art-es-air-alapelveinek-bemutatasa-2-resz
- A Tanács 2011/16/EU irányelve (2011. február 15.) az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2011/16/oj/hun
- Bordás Péter (2023): Az adóigazgatási alapelvek szerepe a hatósági eljárásban és a pénzügyi bíráskodásban. Lásd: https://kuria-birosag.hu/hu/kuriai-dontesek/bordas-peter-az-adoigazgatasi-alapelvek-szerepe-hatosagi-eljarasban-es-penzugyi

Felhasznált források

BORDÁS Péter (2023): Az adóigazgatási alapelvek szerepe a hatósági eljárásban és a pénzügyi bíráskodásban, *Kúriai Döntések: Bírósági Határozatok*, 71. évf., 2023/7. szám, 1369-1376.

HERICH György (2026): *Adótan,* Budapest, Penta Unió Oktatási Centrum.

LAKATOS Zsuzsanna (2017): *Az új ART. és AIR. alapelveinek bemutatása – 3. rész*, 2017. december 21. https://ado.hu/ado/az-uj-art-es-air-alapelveinek-bemutatasa-3-resz/#

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, ADÓZÓI JOGOK ÉS KÖTELEZETTSÉGEK

Bordás Péter[*]

Eset: Adómentesség iránti kérelem vagy adóbevallás?

Az alapügy felperese 2018. adóévre 2018. december 6-án kelt nyilatkozatával közszolgáltatóként helyi adó alóli mentességi nyilatkozatot terjesztett elő az önkormányzat jegyzőjénél (elsőfokú adóhatóság). Az elsőfokú adóhatóság az adózó kérelmét elkésettség miatt visszautasította.

A fellebbezés alapján eljárt illetékes Kormányhivatal (az alapügy alperese) az elsőfokú adóhatóság végzését helybenhagyta. Indokolása szerint a felperes adómentességi nyilatkozatot a Htv. 3. § (3) bekezdése értelmében az adóév ötödik hónapjának utolsó napjáig tehetett volna, az igazolási kérelem nélkül előterjesztett beadványa elkésett, amelyet az Air. 48. § d) pontja alapján vissza kellett utasítani.

A döntéssel szemben a felperes közigazgatási pert indított. Álláspontja szerint az alperes adóhatóság jogszabálysértően alkalmazta az Air. 48. §-át, mert az Air. tárgyi hatálya az adóigazgatási eljárásra, és nem az adókkal kapcsolatos eljárásra terjed ki. Az adóigazgatási eljárás kérelemre vagy hivatalból indul. A Htv. 3. § (3) bekezdése szerint az adómentességi nyilatkozat adóbevallásnak minősül, annak benyújtása az Art. 9. § c) pontjában konkretizált adókötelezettség teljesítése. A bevallás, illetve az azt helyettesítő bejelentés nem minősül az Air. 44. § (1) bekezdése szerinti kérelemnek.

A felperes keresete folytán eljárt elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes végzését az elsőfokú adóhatóság végzésére kiterjedő hatállyal megsemmisítette, az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Indokolása szerint a Htv. 43. § (1) bekezdése háttérjogszabályként az Art. rendelkezéseit hívja fel, amennyiben a Htv. nem tartalmaz speciális rendelkezést, akkor az Art. szabályai alkalmazandók. A Htv. 3. § (3) bekezdése az adómentességi kérelmet bevallásnak minősíti, így arra az Art. szabályai az irányadók, az nem minősíthető az Air. 44. §-a szerinti kérelemnek.

Az alperes felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Kúriához. Hivatkozása szerint a Htv. 3. § (3) bekezdése az adómentesség iránti nyilatkozat határidejét az adóév ötödik hónap utolsó napjában kógens módon, a lex specialis derogat legi generali-jogelv alapján, az Art. szabályaihoz képest sajátosan szabályozza. A nyilatkozatot adóévenként kell megtenni, és - az önellenőrzés általános szabályaival szemben - a törvényi határidő elmulasztása esetén legfeljebb igazolási kérelem előterjesztésének van helye. Az adómentesség egy lehetőség az adóalanyok számára, és az elsőfokú bíróság álláspontjával szemben nem minősül az Art. 9. § c) pontja szerinti adókötelezettségnek.

Forrás: a Kúria Kfv.I.35.183/2020/6. számú ítélete

[*] Dr. habil. Bordás Péter PhD, *egyetemi docens*

Kapcsolódó kérdések:

- Mely adóhatóságok és bíróságok jártak el az ügyben? Mely hatásköri és illetékességi szabályok szerint?
- Mely adózói jogok, kötelezettségek merülnek fel az ügyben? Mi az Air. és az Art. jelentősége a bevallás, mint sajátos adójogi jogintézmény szempontjából?
- Hogyan döntött az ügyben a Kúria? Az adóbevallás (adatbejelentés) eljárásjogi szempontból kérelem vagy az adókötelezettség teljesítésének formája?

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 2022, 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 adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. 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

Az adó megfizetésére kötelezett személy a magyar adójogban nem minősül adózónak és adóalanynak sem, mivel őt nem elsődleges, hanem mögöttes kötelezettség terheli (KECSŐ 2019, 115) A konstrukció célja az adóalany helyetti helytállási kötelezettség biztosítása.

[10] Air. 11. §.

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 elesett;
- 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]

Fontos hangsúlyozni, hogy 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 2017. évi CL. 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

[11] Art. 59. § (1) bek.
[12] Air. 11. § (3) bek.

hatáskörrel az adóhatóság meghatározott szervezeti egysége járhat el, vagy egyes adózói körökre speciális eljárási szabályok, eltérő határidők vonatkoznak, vagy azokat eltérő kötelezettségek terhelik.

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, kényszertörlési 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 a Magyar Közlönyben közzétett Közleményben meghatározott összeget elérte (ez 2026-ban: 5,6 milliárd Ft).[13]

Az adóteljesítmény számításának részletszabályait szintén a 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet tartalmazza. Hazánkban nagyságrendileg 700-800 ilyen adózó van jelenleg, melyek közül a legtöbb fővárosi vagy főváros környéki székhellyel rendelkezi. 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, kényszertörlési eljárás alatt, illetve nem törölt adószámú és

- az Art. alapján adóteljesítményének értéke a Magyar Közlönyben közzétett Közleményben meghatározott összeget elérte (ez 2026-ban: 1,9 milliárd Ft),[14] vagy
- az Art. 110. §-a alapján a 10.000 legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózó körébe tartozik,[15] és adóteljesítményének értéke a Magyar Közlönyben közzétett Közleményben meghatározott összeget elérte (ez 2026-ban: 400 millió Ft), és az adóévet megelőző év szeptember 1-jén havonkénti általános forgalmi adó bevallásra volt kötelezett.[16]

E csoportba tartozás adójogi relevanciája például, hogy előbbi adózók soron kívüli adatszolgáltatásra kötelezhetők, az adóregisztrációs eljárásban magasabb értékhatárok

[13] 465/2017. Korm. rendelet 100. §.
[14] NAV közlemény (HÉ 2025/55.)
[15] A tízezer legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózóról van szó.
[16] 465/2017. Korm. rendelet 101. §.

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 adózói minősítés célja, hogy az adókötelezettségeiket önként és határidőben teljesítő adózók a jogszabályban meghatározott előnyöket élvezhessék, míg a nem jogkövető adózók szigorúbb megítélés alá essenek.

Az Art. alapján[17] az állami adó- és vámhatóság a cégjegyzékbe bejegyzett adózót, csoportos adóalanyt vagy áfa-regisztrált adóalanyt negyedévente, a negyedév utolsó napján fennálló adatok alapulvételével, a tárgynegyedévet követő harminc napon belül minősíti, amelynek 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. A NAV csak a megbízható adózók névsorát teszi közzé honlapján.

Azok az adózók, akik egyik kategóriába sem sorolhatók, nem kapnak nevesített minősítést, azaz az esetükben az általános eljárásjogi szabályokat kell alkalmazni.

A megbízható adózók

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

- legalább 3 éve folyamatosan működik, vagy áfa-regisztrált adóalanynak 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 kényszertörlési eljárás alatt, adószám-felfüggesztés vagy adószámtörlés hatálya alatt;
- az adózó terhére megállapított adókülönbözet 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.[18]

[17] Az Art. 150. §-a tartalmazza az adózó minősítési eljárását.
[18] Art. 150–153. §.

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 hárommillió forintot, akkor a tartozásra évente egy alkalommal, 12 havi pótlékmentes fizetési könnyítést kérelmezzenek (automatikus fizetési könnyítés).[19] A megbízható adózó által visszaigényelt általános forgalmi adót az adóhatóság 30 napon belül utalja ki, ha részvénytársaságról van szó, akkor pedig csak 20 napon belül.

A kockázatos adózók

A NAV minősítési eljárás keretében kockázatos adózónak minősíti azt a felszámolás, végelszámolás alatt nem álló, cégjegyzékbe bejegyzett adózót, csoportos adóalanyt vagy áfa-regisztrált 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 üzletlezárás intézkedést alkalmazott vele szemben;
- kényszertörlési 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.[20]

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 %-a. Az adóbírság és mulasztási bírság

[19] Art. 154–156. §.
[20] Art. 157. §.

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.[21]

2.3. Adózói 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 érvényesülnek. 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 adózói jogok szoros összefüggésben vannak az adóeljárás alapelveivel, és azt célozzák, hogy az adózók bizonyos szintű védelmet élvezzenek a hatósági eljárás során (VARGA 2015). A terjedelmi korlátokra tekintettel az adózói jogok közül részletesen az iratbetekintés jogát, az önellenőrzéshez való jogot és a képviselet jogát vizsgáljuk meg.

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 betekinthet, 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.[22]

Ugyanakkor az iratbetekintésnek vannak korlátai, melyekről 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.[23]

[21] A jogkövetkezményeket az Art. 157–162. §-a tartalmazza.
[22] Air. 42. § (1)–(3) bek.
[23] Air. 43. § (1) bek.

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 meghiúsítaná.
- 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.[24]

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

- az adóhatóság döntés-előkészítéssel összefüggő belső levelezésének,
- a nemzetközi információcsere keretében más államból érkező megkeresés iratainak,
- a döntés tervezetének tartalma.[25]

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 során, az adóbeszedés útján megállapított vagy megállapítani elmulasztott adót, adóalapot és a költségvetési támogatást az adózó éppen ezért helyesbítheti.[26]

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.[27] 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.[28]

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

[24] Air 43. § (2)–(3) bek.
[25] Air. 43. § (1) bek.
[26] Art. 54. § (1) bek.
[27] Art. 54. § (6) bek.
[28] 465/2017. Korm. rendelet 18. § (7) bek.

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 önellenőrzése esetén az önellenőrzési pótlék mértéke az előző másfélszerese. Az adózó javára mutatkozó 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 mutatkozó 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.[29]

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.[30] A NAV az adózók állandó meghatalmazásainak rögzítésére elektronikus felületet működtet. Lehetőség van tehát elektronikusan is

[29] Art. 140. §.
[30] Air. 14–15. §. További részletszabályokat határoz meg a 465/2017. Korm. rendelet 2–15. §-a.

meghatalmazást tenni, központi adóhatóság előtt az előbbi rendszeren, míg az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó ügyben a digitális szolgáltatást biztosító információs rendszeren (DÁP) keresztül. 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
- a jövedéki adóról szóló törvény szerinti jövedéki üggyel kapcsolatban jövedéki ügyintézői szakképesítéssel rendelkező személy is képviselheti.[31]

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

Néhány esetében az adóigazgatási eljárásban találkozhatunk kötelező szakmai képviselettel, 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 képviseletével 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 adóhatóság az adókötelezettséget előíró törvényben, illetve az Art. felhatalmazásán alapuló más jogszabályban megállapított kötelezettségnek a megszegése miatt a természetes személy adózót főszabály szerint 400 ezer forintig, nem természetes személy adózót egymillió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja.[32] Egyes kötelezettségek megsértése esetén – a jogsértés súlyától függően – eltérő összegű mulasztási bírságot helyez kilátásba a jogalkotó.

[31] Air. 17. §.
[32] Art. 220. §.

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.[33]

Az adóhatóság az adókötelezettséget előíró törvényben, illetve az Art. felhatalmazásán alapuló más jogszabályban megállapított kötelezettségnek a megszegése miatt a természetes személy adózót főszabály szerint 400 ezer forintig, nem természetes személy adózót egymillió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja.[34] Egyes kötelezettségek megsértése esetén – a jogsértés súlyától függően – eltérő összegű mulasztási bírságot helyez kilátásba a jogalkotó.

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 adószámot[35] és csoportazonosító számot[36] is megállapít az adóhatóság. Az önkormányzati adóhatósághoz külön be kell jelentkezni, például a helyi iparűzési 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 cégbíróságnál, az egyéni vállalkozók a kormányhivatal járási hivatalában, illetve

[33] Art. 9. §.
[34] Art. 220. §.
[35] A belföldi áfa-alanyok kötelesek kérni, ha más uniós tagállami áfa-alannyal kívánnak kereskedelmi kapcsolatot létesíteni.
[36] Az áfa-csoportban résztvevő vállalkozások számára kerül kiállításra.

ügyfélkapun keresztül kezdeményezhetik bejelentkezésüket és az adóazonosító szám megállapítását.

A NAV a gazdasági társaság cégbírósághoz 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 érdekébe adófizetési biztosítékot kérhet az adózótól.[37]

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 kétmillió 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.[38]

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.[39]

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 kivetéssel vagy kiszabással, illetve utólagos adómegállapítás keretében állapítja meg.[40]

[37] Art. 26–27. §.
[38] Art. 26. §.
[39] Art. 44. §.
[40] Art. 46–48. §.

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.[41] Fontos, hogy az adóbevallás elválik 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 e 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).

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.[42] 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.[43] 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.[44] Az adót a pénzforgalmi számla nyitására kötelezettek átutalással, az ezzel nem rendelkezők postai készpénzátutalási megbízással vagy belföldi bankszámlájukról átutalással teljesítik.[45]

---

[41] Art. 49. §.
[42] Art. 70. § (1) bek.
[43] Art. 58. § (1) bek.
[44] Art. 62. §.
[45] Art. 66. §.

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.[46] E kötelezettség nem csak nyugta- vagy számlakiállítási kötelezettséget jelent, további bizonylatokra is kiterjed, így például a menetlevél, a munkáltatói jövedelemigazolás, valamint 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.[47]

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.[48] 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.[49]

A könyvvezetés részletes szabályait a számviteli törvény határozza meg, előírva az egyszeres vagy kettős könyvvitel alkalmazását. Minden gazdasági eseményről 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.[50]

[46] Art. 77. § (1) bek.
[47] Art. 228. §.
[48] Art. 78. § (3) bek.
[49] Art. 228. § (3) bek.
[50] Air. 59–60. §.

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.[51] Az Art. számos adatszolgáltatási kötelezettséget nevesít, így például:

- adóhatósági adatigénylés személyi adat- és lakcímnyilvántartásból;
- adatszolgáltatás a föld bérbeadásából származó jövedelemről;
- az ingatlanügyi hatóság adatszolgáltatása;
- digitális állampolgárság nyilvántartás adatszolgáltatása;
- a hitelintézet, pénzforgalmi szolgáltató adatszolgáltatása;
- az építésügyi hatósági adatszolgáltatása;
- 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 automataberendezés adatszolgáltatása stb.[52]

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.[53]

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. Visszatérés az esethez

A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság helytállóan döntött az adóhatósági végzések megsemmisítéséről és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezéséről. A

[51] Art. 80. §.
[52] Art. 79–112. §.
[53] Art. 114. §.

Kúria kiemelte, hogy az elsőfokú bíróságnak a kereset alapján abban kellett állást foglalnia, hogy az adózás rendjére és az adóigazgatásra vonatkozó törvényi szabályok értelmében az adóhatóság jogszerűen döntött-e a felperes adómentesség iránti nyilatkozata érdemi vizsgálat nélküli visszautasításáról, annak elkésettsége okán.

A Kúria kiemelte, hogy a Htv. 3. § (3) bekezdése értelmében az adómentességi feltételek meglétéről az adóalany – az adóév ötödik hónapjának utolsó napjáig – írásban köteles nyilatkozni az adóhatóságnak. A nyilatkozat adóbevallásnak minősül. Az Art. 49. § (1) bekezdése értelmében az adóbevallás az adózó azonosításához, az adóalap, a mentességek, a kedvezmények, az adó, a költségvetési támogatás alapja és összege megállapításához szükséges adatokat tartalmazza.

A bevallás – adattartalmától függetlenül – az adókötelezettség teljesítésének eszköze (Art. 9. § a) és c) pont), sajátos adójogi jogintézmény. Benyújtásával az adózó valóban mintegy „kérelmezi", hogy az adóhatóság az abban szereplő tényeket elfogadva határozza meg az adófizetési kötelezettségét, azonban ez eljárásjogi szempontból mégsem tekinthető kérelemnek. A bevallás (adatszolgáltatás, nyilatkozat) előterjesztése nem önkéntes, hanem a törvényben előírt adókötelezettség teljesítésének a formája. Ezért még abban az esetben sem minősül az Air. 44. § szerinti kérelemnek, ha tartalma alapján kizárólag az adómentesség biztosítására irányul, mert az ilyen nyilatkozat valódi tartalma szerint az adott adóévre az adatbejelentést (bevallást) helyettesíti. A felperes szándéka a Htv. 3. § (3) bekezdés szerinti, bevallásnak minősülő nyilatkozata megtételével az volt, hogy az önkormányzati adóhatóság a helyi adó kötelezettségét annak figyelembevételével fogadja el.

A Kúria döntése szerint az adóhatóságnak a nyilatkozat alapján ezért érdemi döntést kellett volna hoznia, melyre alkalmazandók az adóigazgatási eljárás általános szabályai, mert abban az adóhatóság megállapítja az adózó jogait, kötelezettségeit, ellenőrzi az adókötelezettségek teljesítését, a joggyakorlás törvényességét (Air. 9. §). Az adókötelezettségről (mentességről) való érdemi döntést nem azért kell az adóhatóságnak meghoznia, mert az eljárásra nem terjed ki az Air. tárgyi hatálya, hanem azért, mert az adózás rendjére vonatkozó Art. kivetéses adózásra vonatkozó 141. § (5) bekezdése, illetve önadózás esetén a 144. § (1) bekezdés ezt előírja.

Végezetül nyomatékosította, hogy a közigazgatási perben a bíróság feladata a meghozott, keresettel támadott hatósági döntés törvényességének elbírálása. A bíróság az önkormányzati adóhatóság hatáskörét nem vonhatja el, helyette érdemi döntést nem hozhat, így ítélete kizárólag annak megállapítására és jogkövetkezményeinek levonására terjedhetett volna ki, hogy az adóhatóság törvénysértően utasította vissza elkésett kérelemként, érdemi vizsgálat nélkül a felperes bevallásnak minősülő nyilatkozatát.

2.6. Önellenőrző kérdések

- Sorolja fel, milyen jogai és kötelezettségei vannak az adózónak!
- Hogyan korlátozható az iratbetekintés joga?
- Hogyan gyakorolható az önellenőrzés joga?
- Miért fontos az adózó bejelentési kötelezettsége?

2.7. Érdekességek

- Az adózók minősítésével kapcsolatos információk a NAV weblapján: https://nav.gov.hu/Elethelyzetek-adozasa/vallalkozas/Az-adozoi-minosites
- Köztartozásmentes adózók adatbázisa: https://nav.gov.hu/adatbazisok/koztartozasmentes/egyszeru_lekerdezes
- Megbízható adózók lekérdezése: https://nav.gov.hu/adatbazisok/megbizhato_adozok

Felhasznált források

HALÁSZ Zsolt – SZABÓ Ildikó – VARGA Erzsébet (2023): *Adótan és adóeljárás*, Budapest, Wolters Kluwer.

HERICH György (2026): *Adótan,* Budapest, Penta Unió Oktatási Centrum.

KECSŐ Gábor (2019): Az adó megfizetésére kötelezett személy jogállása alapjogi szempontból vizsgálva – Státusváltás!? *Iustum Aequum Salutare*, XV. 2019/4., 113–126.

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

VARGA Erzsébet (2015): Az adózás eljárási szabályai. In: HALUSTYIK Anna (szerk.): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Pázmány Press.

SZILÁGYI, Bernadett (2017): Agricultural producers in the income tax system in Hungary. In: BURZEC, Marcin - SMOLEN, Pawel (eds.): *Essential problems with taxation of agriculture.* Lublin, Wydawnictwo KUL, 299-316.

2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről

2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról

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

3. FEJEZET

ADÓHATÓSÁGOK: SZERVEZET, HATÁSKÖR ÉS ILLETÉKESSÉG

Bordás Péter[*]

Eset: Jogorvoslati lehetőség túlzó mértékűnek ítélt adókivetés esetében

Az adóalany kizárólagos tulajdonát képezik a Nadap belterületi, „kivett – rekreációs céllal kialakított terület" megnevezésű telkek. A jegyző, mint elsőfokú adóhatóság a felperest adókivetés keretében 2023. évtől évi 2.888.640 Ft, míg a másik telek után 4.174.740 Ft telekadó megfizetésére kötelezte. A jegyző a döntését a Nadap Község Önkormányzat Képviselő-testületének a helyi adókról szóló 10/2021. (XI. 29.) számú önkormányzati rendelete (a továbbiakban: Ör.) 7. § és 8. § a) pont alapján hozta meg. Megállapította, hogy a perbeli telkek a telekadó hatálya alá esnek, az adó mértéke az Ör. 8. § a) pont szerint 180 Ft/m^2.

A felperes fellebbezéssel élt, s a Fejér Vármegyei Kormányhivatal az elsőfokú határozatokat helybenhagyta. Döntésében hangsúlyozta, hogy 2023. évben a telekadó valorizált adómaximuma 398,3 Ft/m^2, így a telekadó mértéke nem érte el az adómaximumot, annak csupán 45 %-a.

A felperes ezt követően keresettel fordult a Veszprémi Törvényszékhez. Előadta, hogy a képviselő-testület az Ör. módosításaival korábbi mentességét megszüntette, s négy év alatt az adóterhe a többszörösére emelkedett. Az elsőfokú bíróság ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint a telekadó szabályozása megfelelt a helyi adóztatás követelményeinek, a Htv. 6. §-ában írtaknak, és nem ütközik a Htv. 7. § szerinti korlátozásokba sem.

A felperes felülvizsgálati kérelme nyomán a Kúria a Kfv.V.35.155/2024/7. számú végzésével a támadott ítéletet hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

A Veszprémi Törvényszékhez ezen előzményeket követően a per tárgyalását felfüggesztette, és indítványával a Kúria Önkormányzati Tanácsához fordult. A felperesi érvelést idézve azt állította, hogy az Ör. 8. §-a törvényességi szempontból aggályos, amennyiben nincs tekintettel a helyi sajátosságokra, valamint a telekadó mértékének megállapításakor a perbeli telkek által betöltött funkcióra, nem értékeli azok rekreációs célokra való hasznosíthatóságát és az ebből következő korlátozott beépíthetőséget. Álláspontja szerint Nadap községben homogén csoportként kezeli a perbeli telkeket az eltérő tulajdonságokkal és funkciókkal rendelkező más területekkel, azaz diszkriminatív az alapper felperesére nézve.

Forrás: a Kúria Köf.5.009/2025/7. számú határozata

[*] Dr. habil. Bordás Péter PhD, *egyetemi docens*

Kapcsolódó kérdések:

- Milyen típusú adómegállapítási mód keretében kötelezték az adóalanyt az adó megfizetésére? Milyen jogorvoslati lehetőségek állnak rendelkezésre az ilyen döntéssel szemben?
- Miben állhat a diszkriminatív helyi adóztatás [tekintettel a Htv. 7. § g) pontjára is] a felperes és az eljárt bíróságok szerint? Mit kell vizsgálni az eljárás során?
- Hogyan vélekedett a Kúria Önkormányzati Tanácsa a helyi szabályozásról? Meddig terjedhet az önkormányzatok adópolitikai szabadsága? Hogyan vélekedett az adó túlzó mértékének kérdéséről?

3.1. Az adóhatósági szervezetrendszer, eljárási kötelezettség

Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (továbbiakban: 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.[54]

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.[55] Az adóhatóság nem csupán köteles eljárni illetékességi területén a hatáskörébe tartozó ügyben, hanem jogosult is, hisz az tőle főszabály 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.[56] A megelőzés szabálya szerint, ha az ügyben több illetékes hatóság is megállapítható, akkor az jár el, amelynél az eljárás előbb indult meg.[57] A különböző hatósági szervek között sor kerülhet hatásköri és/vagy illetékességi vitára is. A gyakorlatban a hatásköri vita kevésbé gyakori, hiszen a jogszabályok rendezik, hogy mely adók, adóhatósági feladatok esetében kinek kell eljárnia, a bonyodalmat az azonos hatáskörrel rendelkező

[54] Air. 22–23. §.
[55] Air. 25. §.
[56] Air. 26. §.
[57] Air. 27. §.

adóhatóságok közötti illetékességi vita szokta okozni. 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.[58]

3.2. 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 jogszabály a NAV vezetőjének feladat- és hatáskörébe utal. A NAV vezetőjének

[58] Air 28. §.

szakmai helyettesei a minisztérium szervezeti és működési szabályzatában meghatározott, a NAV vezetője által irányított helyettes államtitkárok.

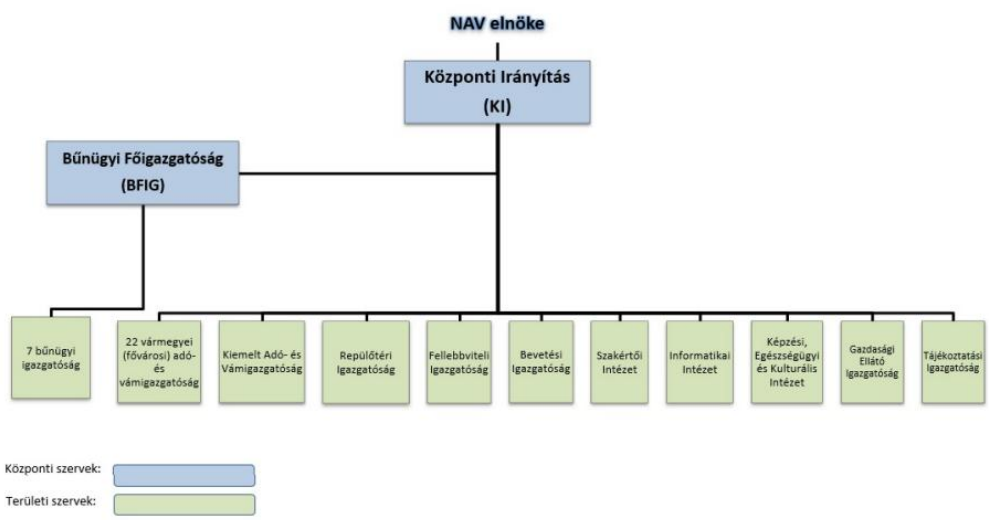
3.2.1. A NAV általános hatásköre

Az állami adó- és vámhatóság jár el az adó, a költségvetési támogatás; az adó-visszaigénylés és -visszatérítés; az állami garancia (kezesség) 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. A lakáscélú állami támogatások igénylésével összefüggésben a számlák valódiságát, valamint ezzel kapcsolatosan a támogatások igénybevételének jogszerűségét – a hitelintézet megkeresése alapján – is ellenőrzi.

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.

3.1. ábra

A NAV szervezeti felépítése



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 bűnügyi igazgatóság; a 22 vármegyei, illetve fővárosi adó- és vámigazgatóság;[59] 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 Tájékoztatási 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.

Főszabály szerint a területi szervek felettes szerve a Központi Irányítás. Ez alól kivételt képeznek a bűnügyi igazgatóságok, melyek felettes szerve a Bűnügyi Főigazgatóság, s csak annak felettes szerve a Központi Irányítás. A Központi Irányítás felettes szerve pedig az adópolitikáért felelős miniszter.[60]

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

3.2.2. A NAV egyes szervezeti egységeinek illetékessége és hatásköre

Központi Irányítás

Illetékessége országos, a felülellenőrzések 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. E szervezeti egység hatáskörébe tartozik a nyomtatványok engedélyezése; az online pénztárgép forgalomba hozatali engedélyezéséhez kapcsolódó szakhatósági feladatok; valamint behajtási jogsegély tekintetében ellátja a kapcsolattartó iroda egyes feladatait.

Bűnügyi Főigazgatóság

Illetékessége országos, a NAV nyomozóhatósági feladatait a Bűnügyi Főigazgatóság és annak területi szervei – a bűnügyi igazgatóságok – látják el. A megyei igazgatóságok kirendeltségeket működtethetnek. A Bűnügyi 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;

[59] Belőlük három található Budapesten, így az Észak-, Dél- és Kelet-budapesti Adó- és Vámigazgatóság, további 19 igazgatóság az egyes vármegyékben.
[60] 2010. évi CXXII. törvény.

- 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 Bűnügyi Főigazgatóság főigazgatója önállóan, vagy a NAV bűnüldözési és nyomozó hatósági feladatai ellátásáért felelős helyettes államtitkár javaslatára a Bűnügyi Főigazgatóság hatáskörébe von, illetve utal;
- végzi a NAV hatáskörébe utalt bűncselekmény megakadályozása, megszakítása érdekében a tetten ért személy elfogását, illetve a NAV hatáskörébe utalt bűncselekmény miatt indult büntetőeljárás terheltjének, illetve a NAV hatáskörébe utalt bűncselekmény elkövetésével megalapozottan gyanúsítható személy előállítását stb.

A bűnügyi igazgatóságok

A bűnügyi igazgatóságok végzik a Be. 34. § (2) bekezdésében meghatározott bűncselekmények 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; csődbűncselekmény; engedély nélküli nemzetközi kereskedelmi tevékenység; illetve e bűncselekményekkel 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 Tájékoztatási Igazgatóság a telefonos ügyféltájékoztató és ügyintéző rendszeren keresztül általános tájékoztatást nyújt az adó- és vámjogszabályok értelmezésével és alkalmazásával kapcsolatos kérdésekben, továbbá ellátja a NAV írásbeli tájékoztatási tevékenységét, amelynek keretében megválaszolja az írásban vagy elektronikus úton érkezett, az adójogszabályok értelmezésével és alkalmazásával kapcsolatos kérdéseket.

3.2.3. 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 telephelye[61] 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 könyvvezetésének helye szerinti vármegyei igazgatóság, illetve a Repülőtéri Igazgatóság jár el előbbi személy adóügyében. Ha ez 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 főszabálytól 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 hatékonyságot szolgálja az az új, 2025-től hatályba lépő szabály is, mely szerint a KAVIG különös hatáskörébe tartozó adózók tekintetében jogkövetési vizsgálat általános megbízólevéllel való lefolytatására – a KAVIG mellett – bármelyik vármegyei igazgatóság is jogosult.

3.2.4. 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.

[61] A tevékenység gyakorlásának tényleges helye.

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 csoport adóügyeiben és minden, a csoportos adóalanyisággal kapcsolatos eljárásban, amely a csoportos adóalanyiságban részt vevő tagok által kijelölt képviselő adóügyeiben egyébként hatáskörrel és illetékességgel rendelkezik.

Végül megemlíthetők a telefonos ügyintézésre vonatkozó különös illetékességi szabályok is. A telefonos ügyféltájékoztató rendszerben történő egyedi ügyintézést és tájékoztatást a KAVIG hatáskörébe tartozó adózók kivételével – az általános illetékesség szerint illetékes vármegyei igazgatóság mellett – a rendszer véletlenszerű ügyelosztása alapján, országos illetékességgel a NAV Baranya, Csongrád-Csanád és Fejér Vármegyei Adó- és Vámigazgatósága látja el.

3.3. Önkormányzati adóhatóság (jegyző)

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. A jövedéki termékek körében, a magánfőzés szabályainak betartását – az előállított termék jogsértő értékesítése kivételével – az illetékes (Budapesten a kerületi) önkormányzati adóhatóság ellenőrzi.[62] Ahogyan az előállításhoz használt desztillálóberendezések nyilvántartását is a jegyző vezeti.

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.

[62] A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény 5. § (2) bekezdés.

3.4. A vármegyei kormányhivatal, mint adóhatóság

A helyi adókkal kapcsolatban fontos megemlíteni, hogy az önkormányzati adóhatóság (jegyző) elsőfokú döntései elleni fellebbezéseket az illetékes fővárosi és vármegyei Kormányhivatal bírálja el, mint másodfokú adóhatóság, ezzel biztosítva az önkormányzati döntések szabályszerűsége feletti kontrollt. Tehát a Kormányhivatal adóhatósági szerepe korlátozott, lényegében csak jogorvoslati szerepet tölt be, s nem rendelkezik elsőfokú adóhatósági feladatokkal.

Az önkormányzati adóhatóság felettes szerve az önkormányzati adóhatóság döntései elleni fellebbezések elbírálására jogosult hatóság (tehát a Kormányhivatal), e hatóság, mint adóhatóság, felettes szerve pedig az adópolitikáért felelős miniszter.[63]

3.5. Visszatérés az esethez

Az ügyben a Kúria Önkormányzati Tanácsának azt kellett vizsgálnia az indítvány alapján, hogy az Önkormányzat az Ör. vitatott rendelkezésének megalkotása során figyelemmel volt-e a Htv. 7. § g) pontjának az adótényállási elemekre vonatkozó korlátozó szabályára. Az Ör. 8. §-ának rendelkezései szerint, az adó évi mértéke:

a) 180 Ft/m^2,

b) 20 Ft/m^2, ha a telek a HÉSZ szerint Mk-1 kertes mezőgazdasági terület övezetben van,

c) 8 Ft/m^2, ha a telken használatba vételi engedéllyel vagy az egyszerű bejelentéshez kötött épület felépítésének, bővítésének megtörténtét tanúsító hatósági bizonyítvánnyal rendelkező építmény található és utána építményadó fizetési kötelezettség terheli az adó alanyát.

A Kúria döntésében kiemelte, hogy a teherbíró képességhez igazodó közteherviselés alkotmányos kötelezettsége magában foglalja – többek között – az adómérték arányosságát. Ezt az arányossági követelményt a telekadóról szóló szabályozásra vonatkoztatva a Kúria ítélkezési gyakorlata az adómérték meghatározásának differenciáltságához szorosan kapcsolódó kérdésként vizsgálja.

Az Önkormányzati Tanács felidézte, hogy a Htv. fogalomhasználatában megjelenő „helyi sajátosságoknak való megfelelés” követelményét nem lehet egyedileg értékelni, csak az önkormányzat gazdálkodási követelményeivel és az adóalanyok széles körét érintően az adóalanyok teherviselő képességének összevetésével. Egy korábbi ügyre utalva (Köf.5044/2021/4. számú határozat) pedig elvi éllel rögzítette, hogy az önkormányzati rendelet más jogszabályba történő ütközésének vizsgálatára irányuló eljárásnak nem tárgya az adózás alá vont ingatlanra vonatkozó forgalmi érték változás okainak megállapítása, illetve az adóévben bekövetkező gazdasági változások hatásának és következményeinek vizsgálata.

Az Alaptörvény 32. cikk (1) bekezdés h) pontja értelmében a helyi önkormányzat a helyi közügyek intézése körében törvény keretei között dönt a helyi adók fajtájáról és

[63] Air. 23. § (2) bek.

mértékéről. E felhatalmazás – ha teljes gazdálkodási önállóságot nem is, de – a helyi adópolitika kialakításában mégis relatíve nagy szabadságot jelent az önkormányzatoknak.

Szintén korábbi gyakorlatára hivatkozva emelte azt is ki, hogy a hátrányos megkülönböztetés tilalma nem jelenti minden megkülönböztetés tilalmát, a tilalom elsősorban az alkotmányos alapjogok terén tett megkülönböztetésre terjed ki. Alapvetően személyek tekintetében tiltja a megfelelő indok nélküli, hátrányos különbségtételt. Jelen ügyben dolgokról van szó (telekről, mint adótárgyról), mely az adókötelezettség alapjaként jogalanyokat terhel. Ha azonos jogi helyzetű dolgok (telkek és telekrészek) adóterhe nem azonos, illetve az egyik mentes az adó alól, a másik nem, az átalakul személyek (adóalanyok) közötti hátrányos megkülönböztetéssé.

A Kúria a Köf.5010/2018/3. számú határozatát felidézve megjegyezte, hogy közvetett hátrányos megkülönböztetés valósul meg akkor, ha a telekadó fizetésére szóló helyi adó fizetési kötelezettség legitim adópolitikai cél nélkül – formálisan normatívan meghatározott tárgya ellenére – ténylegesen csak célzottan, egyedileg kötelezett adóalanyt érint.

A Kúria álláspontja szerint az indítványozó bíróság nem tudott olyan homogén csoportot bemutatni, amelyben a felperessel azonos helyzetben lévő jogalanyok eltérő adójogi szabályozás alá esnének, s mely viszonyítási alap lenne az adófizetési kötelezettség tekintetében. Hiányzik tehát az összehasonlítás alapja, amelyre tekintettel a diszkrimináció egyáltalán vizsgálható lenne. Önmagában az a tény, hogy az Ör. szabályozása a korábbi a differenciálást megszüntette, s a HÉSZ módosítását követően más besorolásba került a felperes tulajdonában álló ingatlan, s így más adójogi megítélés alá esik, nem jelent diszkriminatív adóztatást.

A diszkrimináció-tilalom megsértésének vizsgálata akkor merülhetne fel, ha például a felperes telke kertes mezőgazdasági területen lenne, de őt ennek ellenére 180 Ft/m^2 adóteher sújtja. De még ebben az esetben is vizsgálni kell, hogy a különbségtételnek van-e ésszerű indoka. Mindezek mellett a Kúria rámutatott, hogy nincs olyan szabály, amely alapján a helyi adó mértékének igazodnia kellene a HÉSZ szerinti övezeti besoroláshoz.

A Kúria Önkormányzati Tanácsa döntésében rámutat arra is, hogy az ingatlanok adóügyi szempontból való csoportosítása az önkormányzatok adópolitikai szabadsága körébe tartozik, a bíróság ennek eredményét bírálhatja felül, de az önkormányzat kompetenciájába tartozó mérlegelést nem végezheti el.

A Kúria Önkormányzati Tanácsa megjegyezte továbbá, hogy a fentebb ismertetett gyakorlat szerint a Htv. 7. § g) pontjába ütközés megállapítása során az adómaximumon túl vizsgálandó lehet – többek között – az adóztatott ingatlan forgalmi értéke, és annak a telekadó éves mértékével való összevetése is. Ugyanakkor az indítványozó bíróság nem hivatkozott a perbeli ingatlanokkal összefüggésben arra, hogy az Ör. 8. §-a ezen rendelkezésbe ütköző lenne, ahogyan az ingatlanok értékeire vonatkozóan szakértői bizonyításra sem került sor a perben, erre tekintettel azt nem vizsgálhatta, hogy az adó mértéke konfiskáló-e.

A Kúria Önkormányzati Tanácsa mindezek alapján megállapította, hogy az Ör. vitatott rendelkezése nem ellentétes a Htv. 7. § g) pontjában foglalt előírásokkal, ezért az indítványt a Kp. 142. § (2) bekezdése alapján elutasította.

3.6. Önellenőrző kérdések

- Ismertesse a NAV jogállását!
- Melyek a NAV általános illetékességi szabályai?
- Milyen különös illetékességi szabályokat ismer a NAV esetében?
- Milyen adóügyekben jár el a helyi önkormányzat jegyzője?
- Miért speciális a kormányhivatal, mint adóhatóság?

3.7. Érdekességek

- A NAV szervezeti egységeinek további tagolását az 5/2022. (VIII. 5.) PM utasítás tartalmazza, mely az alábbi linken elérhető: https://njt.hu/jogszabaly/2022-5-B0-53
- A NAV vármegyei igazgatóságainak listája: https://nav.gov.hu/igazgatosagok/igazgatosagok
- NAV Infóvonal: https://nav.gov.hu/ugyfeliranytu/keressen_minket

Felhasznált források

HALÁSZ Zsolt – SZABÓ Ildikó – VARGA Erzsébet (2023): *Adótan és adóeljárás*, Budapest, Wolters Kluwer.

HERICH György (2026): *Adótan,* Budapest, Penta Unió Oktatási Centrum.

SIMON István (szerk.) (2023): *Pénzügyi jog I.* Budapest, ELTE Eötvös 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.

VARGA, Judit (2016): The Hungarian Tax Administartion System and its connection network. In: Marcin Burzec - Paweł Smoleń (eds.): *Tax authorities in the Visegrad Group countries: Common experience after accession to the European Union.* Lublin, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawla II,115-137.

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

4. FEJEZET

ADÓMEGÁLLAPÍTÁSI MÓDOK ÉS ADÓHATÓSÁGI ELJÁRÁS

Bordás Péter[*]

Eset: Fizetési könnyítés engedélyezésének feltételei

A felperes adminisztrátora volt egy Kft.-nek mely az adóhatóság kérelmére 2020. február 25-én felszámolással megszűnt. Munkaviszonya keretében a Kft. bankszámlájáról 2016. évben összesen 173.869.800 Ft készpénzt vett fel, amely társaság részére történő rendelkezésre bocsátását nem tudta igazolni, ezért a NAV azt a felperes egyéb jövedelmének minősítette, és a felperest személyi jövedelemadó, valamint százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben 73.025.316 Ft adóhiány, valamint 146.050.632 Ft adóbírság és 3.198.508 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A felperes 2022. március 3. napján az adóhatóságnál előterjesztett kérelmében a 222.274.456 Ft adótartozása elengedését kérte, melyet azzal indokolt, hogy azt más személyeknek adta át. A tartozás megfizetésére részletekben sem képes, az veszélyeztetné a megélhetését, lakhatását. A párhuzamosan zajlott gazdasági perben a Debreceni Ítélőtábla megállapította, hogy Kft. árnyékvezetője a neki átadott összegeket nem adta tovább a vezető tisztségviselőnek. Az ítélet szerint a felperes az adóhatósági ellenőrzés során az adóhatóság részére másolatban átvételi elismervényeket csatolt, azonban azokat az írásszakértő aggályosnak találta.

A NAV Kelet-budapesti Adó- és Vámigazgatósága a 2022. április 13. napján kelt határozatával a felperes mérséklési kérelmét elutasította. A fellebbezés alapján eljárt NAV Fellebbviteli Igazgatósága az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint a fizetési könnyítés törvényi feltételeinek fennállását az adózónak kell bizonyítania. A felperes egyedül él, egyszobás lakásának becsült forgalmi értéke 25.000.000 Ft. Munkaviszonyából származó rendszeres havi nettó jövedelme 172.900 Ft, egyéb jövedelme nincs. Bankszámlájának egyenlege 742.494 Ft volt. A felperes ugyanakkor nem igazolta, hogy a felvett összegeket más személynek adta át, melyet a gazdasági perben hozott ítélet sem támaszt alá.

A felperes ezt követően közigazgatási pert kezdeményezett. Előadta, hogy az alperes határozata sérti az egyedi elbírálás és a méltányos eljárás alapelveit. Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú adóhatóság határozatára kiterjedő hatállyal megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására történő utasítását kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a Kp. 85.§ (5) bekezdését, az Art. 201. § (1) bekezdését.

Forrás: a Kúria Kfv.V.35.075/2023/6. számú végzése

[*] Dr. habil. Bordás Péter PhD, *egyetemi docens*

Kapcsolódó kérdések:

- Mely adóhatóságok jártak el az ügyben? Milyen típusú hatósági eljárást indított a felperes?
- Milyen feltételei vannak az adómérséklési eljárásnak? Milyen szempontokat vett figyelembe a hatóság és a bíróság?
- Mi a jelentősége az egyedi elbírálás és a méltányos eljárás alapelveinek? Milyen döntést hozott a Kúria?

4.1. Az adómegállapítási módok

Adómegállapítási módok alatt azt érjük, hogy ki és milyen technikával határozza meg a fizetendő adót. Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: 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.[64]

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

4.1.1. Az önadózás

Az egyik leggyakoribb adómegállapítási mód az önadózás. Önadózás keretében az adózó (az adó alanya) maga állapítja meg, továbbá vallja be és fizeti meg az adót az adóhatóság részére. Az önadózás előbbi három részkötelezettség teljesítését jelenti (SIMON 2022, 92). A jogi személyekre és egyéb szervezetekre a törvény az önadózást főszabályként írja elő, míg természetes személyeket kizárólag a törvényben meghatározott esetben terheli önadózási kötelezettség. Jogi személyek és egyéb szervezetek esetében tehát főszabály 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.[65]

Az önadózást elektronikus úton kell teljesíteni, azaz ügyfélkapun keresztül. Ez alól csak a vállalkozási tevékenységet nem végző magánszemélyek képeznek kivételt, akik

[64] Art. 46. §.
[65] Art. 47. § (2) bek.

hagyományosan, papíralapon, személyes ügyintézés keretében is eleget tehetnek e kötelezettségüknek.

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.

4.1.2. 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 2022, 93). Az adólevonás lehet rendszeres (például a bérjövedelem 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.[66] 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

[66] Art. 47. §, valamint 3. számú melléklete.

a késedelmi pótlék mellett mulasztási bírság is kiszabható. A bírság alapja a levonni, illetve megfizetni elmulasztott adó összege.[67]

4.1.3. Az adóbeszedés

Az adóbeszedés technikája nagyban hasonlít az adólevonáshoz, viszont a különbség abban áll, hogy az adólevonásnál a munkáltató által fizetendő járandóságból (az adóalany bevételéből) 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 2022, 97). Az adóbeszedésre kötelezett kiszámítja az adó összegét, közli azt az adó alanyával, és az adót átveszi tőle.[68] 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.[69] Ha ez megtörténne, vagy a beszedett adót nem fizeti meg, akkor az adóbeszedésre kötelezett a késedelmi pótlék mellett mulasztási bírsággal is sújtható.[70] Az adóbeszedésre kötelezett a beszedett adóról az adó alapjának és összegének a megállapítására alkalmas nyilvántartást vezet, és az adóalanynak bizonylatot ad.[71] Az adóbeszedésre kötelezett az általa beszedett adóról adott adóbevallását helyesbítheti, azaz élhet az önellenőrzés jogával.[72]

4.1.4. 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.[73] Ez a megoldás az előbbiekhez 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.[74] Az adóhatóság a fizetendő adóról, az adófizetés

[67] Art. 232. §.
[68] Art. 48. § (2) bek.
[69] Htv. 34. §.
[70] Art. 232. §.
[71] 465/2017. Korm. rendelet 23. § (8) bek.
[72] Art. 54. § (7) bek.
[73] Art. 48. § (1) bek.
[74] Art. 141. § (4) bek.

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

Adókivetés 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.[75]

Az önkormányzati adóhatóság az adót közhiteles nyilvántartások adatainak alapulvételével is megállapíthatja, ha ez alapján a tényállás tisztázott. Helyi adókivetés 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.[76]

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 teljesítési határidejét is.[77]

4.2. Az adóhatósági eljárás szabályai

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.

[75] Art. 141. §.
[76] Art. 141. § (8) bek.
[77] Art. 141. § (3) bek.

Automatikus döntéshozatal az adóigazgatási eljárásban

Az adóhatóság az adóigazgatási eljárást 2026-tól úgynevezett automatikus döntéshozatal útján is lefolytathatja, ha a Dáptv.[78] szerinti automatikus döntéshozatali eljárás feltételei fennállnak, vagy a kérelemre, illetve hivatalból indult eljárásban az adóhatóság részére minden adat rendelkezésre áll, és a döntés meghozatala mérlegelést nem igényel. Viszont fontos, hogy jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség automatikus döntéshozatalra.

Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (továbbiakban: Air.) alapján az automatikus döntéshozatal útján kiadott döntés vagy egyéb adóhatósági irat tartalmazza az automatikus döntéshozatalra történő utalást, valamint az eljáró adóhatóság megnevezését – az állami adó- és vámhatóság esetében a „Nemzeti Adó- és Vámhivatal" megjelölést – tartalmazó minősített vagy minősített tanúsítványon alapuló fokozott biztonságú elektronikus bélyegzőt és minősített elektronikus időbélyegzőt.[79]

4.2.1. Az adóhatósági eljárás megindítása

A hatósági eljárás hivatalból vagy az adózó kérelmére (bejelentésére, bevallására) indul.[80] A kérelem az adózó olyan nyilatkozata, amellyel hatósági eljárás lefolytatását, illetve a hatóság döntését kéri jogának vagy jogos érdekének érvényesítése céljából.[81] 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 (adókivetés, illetékkiszabás);
- az ellenőrzés megállapításairól szóló határozat meghozatala érdekében lefolytatott hatósági eljárás;
- az adózó minősítési eljárása.

[78] 2023. évi CIII. törvény a digitális államról és a digitális szolgáltatások nyújtásának egyes szabályairól.
[79] Air. 29/A. §.
[80] Air. 29. §.
[81] Air. 44. §.

4.2.2. Az adóhatósági 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;
- 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.[82]

4.2.3. 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.[83]

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.[84]

---

[82] Art. 135. §.
[83] Air. 50. §.
[84] Air. 51. §.

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 terjeszthető elő az adózó.[85]

4.2.4. A kapcsolattartás

Az adóhatóság írásban, a Dáptv.-ben meghatározott elektronikus úton (ez is írásbelinek minősül) vagy személyesen, telefonon (azaz szóban) tart kapcsolatot az adózóval és az eljárásban részt vevőkkel. Ha törvény másként nem rendelkezik, a kapcsolattartás formáját az adóhatóság tájékoztatása alapján az adózó választja meg, kivéve azokat, akik elektronikus ügyintézésre kötelezettek.[86]

A NAV elektronikus úton tart kapcsolatot azzal az adózóval, aki (amely) havi adó- és járulékbevallás benyújtására köteles, vagy az Áfa tv. szerinti összesítő nyilatkozat benyújtására köteles, vagy az Áfa tv. szerinti összesítő jelentés benyújtására köteles, vagy a Dáptv. alapján elektronikus ügyintézésre köteles.[87]

4.2.5. 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.[88] 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, 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

[85] Air. 53. §.
[86] Air. 36. §.
[87] Air. 36. § (4) bek.
[88] Air. 58. §.

tartózkodási helyén kell meghallgatni. A személyes meghallgatás 2025-től elektronikus hírközlő hálózat útján is történhet, különösen akkor, ha a személyes meghallgatásra megjelölt hely a meghallgatást elrendelő adóhatóság illetékességi területén kívül esik.

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.[89]

4.2.6. Az adóhatóság döntése

Az adóhatóság az adóügy érdemében határozattal, az eljárás során eldöntendő egyéb kérdésben végzéssel dönt.[90] 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 igénybevételével kapcsolatos tájékoztatást és a felmerült eljárási költséget –, továbbá a megállapított tényállásra és az annak alapjául elfogadott bizonyítékokra, az adózó által felajánlott és mellőzött bizonyítékokra, a mérlegelés és a döntés indokaira, az ügyintézési határidő leteltének napjára, továbbá a döntést megalapozó, valamint a hatóság hatáskörét és illetékességét megállapító jogszabályhelyek megjelölésére is kiterjedő indokolást. Továbbá tartalmazni kell a döntéshozatal helyét és idejét, a hatáskör gyakorlójának nevét, hivatali beosztását, valamint a döntés kiadományozójának a nevét, hivatali beosztását, ha az nem azonos a hatáskör gyakorlójával. Az adóhatóság döntése végleges, ha azt az adóhatóság már nem változtathatja meg.[91] 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 – a Dáptv.-ben meghatározott elektronikus úton – kézbesíti. Az adóhatósági irat a postai kézbesítés mellőzésével saját kézbesítő útján is elküldhető.[92]

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

[89] Air 62–68. §.
[90] Air 72. §.
[91] Air 73–74. §.
[92] Air 76–77. §.

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.[93] 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.[94]

4.2.7 Az eljárási költség viselése

Főszabály szerint (ha a törvény eltérően nem rendelkezik) az adóztatás és az adóigazgatási eljárás költségeit – a lefoglalt dolog elszállításának és megőrzésének, valamint a végrehajtás költségeinek kivételével – az állam, illetve az önkormányzat viseli. Így van olyan eset, amikor a kérelemre induló eljárásban az adózónak eljárási költséget kell fizetni, ilyen például a feltételes adómegállapítás iránti eljárás.

Ha az eljárás során az adózó rosszhiszeműen gyakorolta a jogait, és emiatt az eljárásban az állam, illetve az önkormányzat terhére további költségek merültek fel, azt az adózónak kell megfizetnie. A rosszhiszemű joggyakorlást az adóhatóságnak kell bizonyítania.[95]

Végezetül megemlíthető, hogy bizonyos esetekben – kérelemre – költségmentesség is adható. Az adóhatóság annak a természetes személy adózónak, aki kereseti, jövedelmi és vagyoni viszonyai miatt az eljárási költséget vagy egy részét nem képes viselni, jogai érvényesítésének megkönnyítésére, vagy törvényben meghatározott más fontos okból költségmentességet engedélyezhet. A költségmentesség az eljárási költség előlegezése és viselése alóli teljes vagy részleges mentességet jelent. A költségmentesség a kérelem előterjesztésétől kezdve az eljárás egész tartamára és a végrehajtási eljárásra terjed ki.[96]

4.2.8. Egyes adóhatósági eljárásokról röviden

Hatósági adómegállapítás bejelentés vagy bevallás alapján

Az adókivetés, illetve az adókiszabás 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

[93] Air 79. §.
[94] Air. 77/A. §.
[95] Air. 134. § (2) bek.
[96] Air. 135. §.

szerinti 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 adóhatóság az adót a közhiteles nyilvántartások alapulvételével is megállapíthatja, ha a rendelkezésére álló adatok ismeretében a tényállás tisztázott.[97]

Utólagos adómegállapítás

Ha az adóhatóság az ellenőrzése során adókülönbözetet tár fel, azt az 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 felszólítja az ellenőrzés során feltárt szabálytalanságok, mulasztások megszüntetésére.[98]

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.[99]

Az adó feltételes megállapítása

Az adópolitikáért felelős miniszter megállapítja az adózó kérelmére az általa közölt, jövőbeni ügylet áfa-kötelezettségét, illetve e kötelezettség hiányát, valamint jövőbeni ügyletnek nem minősülő, kérelemben konkrétan megjelölt ügylettel összefüggő társaságiadó-, személyijövedelemadó-, kisvállalatiadó- és helyi iparűzésiadó-

[97] Art. 141–143. §.
[98] Art. 144–146. §.
[99] Art 147–149. §.

kötelezettségek fennállását vagy azok hiányát. Az eljárás határideje 90 nap. Az eljárásban kötelező a szakmai képviselet.[100]

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

Az eljárás díjköteles, aminek mértéke főszabály szerint 2025-től 10 millió forint, a kérelem sürgősségi eljárásban történő elbírálása esetén 14 millió forint. E jelentős díjtétel a bonyolult és hosszadalmas eljárások extra költségét hivatott fedezni, de egyúttal a vállalkozások számára szűrőként is funkcionál.

A feltételes adómegállapításra irányuló kérelem elbírálásának ügyintézési határideje 90 nap, amely egy alkalommal 60 nappal meghosszabbítható.

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 10 millió forint, kétoldalú vagy többoldalú eljárásban 14 millió forint.[101]

A szokásos piaci ár megállapítására irányuló eljárást 120 nap alatt kell lefolytatni. A határidő két alkalommal 90 nappal meghosszabbítható.

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.[102]

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

[100] Art. 164–166. §.
[101] Art. 174. §.
[102] Art. 135–140. §.

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.[103]

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;
- a kifizető által természetes személytől levont járulékokra;
- az Áfa tv. 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 főszabály 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.[104]

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 beszedéssel 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.[105] Az adóhatóság e kivételes eseten túl más személy adóját nem engedheti el, és nem mérsékelheti.

[103] Art. 198. §.
[104] Art. 200. §.
[105] Art. 201. §.

4.3. Jogorvoslatok az adóhatósági eljárásban

Mindenképpen szólni kell az adóhatóság döntéseihez kapcsolódó jogorvoslati lehetőségekről. Előfordulhat, hogy a döntés meghozatalakor az adóhatóság nem vett valamilyen tényt, 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.[106] Jogorvoslati eljárás az Air. értelmében kérelemre és hivatalból is indulhat.

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.[107]

4.3.1. 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 kiadományozására 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;

[106] Air 118. §.
[107] Air 119. §.

- a döntést hozó adóhatóság dolgozója a kötelességét 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.[108]

4.3.2. 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, ezt a 122. §-a taxatív módon felsorolja. 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.[109] Kivételes továbbá, hogy az online pénztárgépek engedélyezésével kapcsolatos eljárások során hozott elsőfokú határozat ellen nincs helye fellebbezésnek, azzal szemben közigazgatási per indítható.[110]

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.[111]

A fellebbezésben és a fellebbezés alapján indult eljárásban – semmisségi okon kívül – 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.[112] 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 eljárt adóhatóságot új eljárásra utasíthatja, vagy a tényállás kiegészítése iránt maga intézkedhet, amelynek keretében az első fokon eljárt 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

[108] Air 120. §.
[109] Air 122. §.
[110] Air 122. §. (1a) bek.
[111] Air 124. § (1) bek.
[112] Air 124. § (3) bek.

helybenhagyhatja, megváltoztathatja vagy megsemmisítheti. Ha törvény eltérően nem rendelkezik, a fellebbezésnek a döntés végrehajtására halasztó hatálya van.[113]

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 bevallási 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.[114]

4.3.3. 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 eljárt adóhatóság határozata, önálló fellebbezéssel megtámadható végzése, intézkedése jogszabálysértő, vagy azok meghozatalára 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.[115]

---

[113] Air. 125–127. §.
[114] Air. 129. §.
[115] Air. 128. §.

4.3.4. A közigazgatási per és felülvizsgálat

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. 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.[116]

Főszabály szerint a közigazgatási kollégiummal működő Törvényszékek hatáskörébe tartoznak azok a közigazgatási perek, amelyek elbírálását törvény nem utalja a Kúria vagy az ítélőtábla 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.[117] A bírósági eljárás főszabály szerint egyfokú, azaz a Törvényszékek jogerősen bírálják el a közigazgatási pereket.

A Fővárosi Ítélőtábla a közigazgatási perekben a Törvényszék által hozott fellebbezhető végzések és az ítéletek tekintetében fellebbviteli bíróságként jár el, országos illetékességgel. A fellebbezést a másodfokú bíróság tárgyaláson kívül bírálja el, szükség esetén a feleket meghallgathatja. Ha a Kp. eltérően nem rendelkezik, a másodfokú bíróság a felterjesztéstől számított 30 napon belül határoz.

A Kp. 115. §-a szerint a jogerős ítélet, valamint a keresetlevelet visszautasító és az eljárást megszüntető jogerős végzés ellen jogszabálysértésre, illetve a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással felülvizsgálati kérelmet terjeszthet elő a fél, az érdekelt, valamint a rendelkezés rá vonatkozó része ellen az, akire a határozat rendelkezést tartalmaz. Ez ugyanakkor csak rendkívüli perorvoslatnak tekinthető, mivel a Kúria a felülvizsgálati kérelmet csak akkor fogadja be, ha a Kp. 118. §-ában nevesített befogadási okok valamelyike alapján azt indokoltnak látja.

4.3.5. Az ügyészi felhívás

Speciális jogorvoslati lehetőség, hogy ha az ügyész az ügyészségről 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.[118]

[116] Air. 130. §.
[117] Kp. 39. § és 40. §.
[118] Air. 131. §.

4.4. Visszatérés az esethez

A Kúria végzésében megállapította, hogy az elsőfokú bíróság téves jogértelmezése folytán nem bírálta el teljeskörűen a keresetet, így jogszabálysértően semmisítette meg az adóhatóság határozatát. Helytállóan rögzítette, hogy az Art. 201. § (1) bekezdése szerinti eljárásban az adóhatóságnak a megélhetés adótartozás megfizetése esetén bekövetkező súlyos veszélyeztetettségét a kérelemben foglaltak értékelésével kell vizsgálnia, és az egyéb körülményeket a jelen ügyben (mint pl. az elkövetett hiba súlya, nagyságrendje, gyakorisága, az adózótól elvárható magatartás stb.) már a megelőző, az adótartozást keletkeztető eljárásban mérlegelte.

Az Art. 201. § (1) bekezdése szerint *az adóhatóság a természetes személy kérelme alapján az őt terhelő adótartozást – a kifizető által a természetes személytől levont adó- és járuléktartozás, valamint a beszedéssel megállapított adó kivételével –, valamint a bírság- vagy pótléktartozást mérsékelheti vagy elengedheti, ha azok megfizetése az adózó és a vele együtt élő hozzátartozók megélhetését súlyosan veszélyezteti.* Az adóhatóság a mérséklést – az adózó teljesítőképességéhez mérten – az adótartozás egy részének megfizetéséhez kötheti. Mivel a megélhetésre fedezetet nem csupán az aktuális jövedelem, hanem a meglévő vagyon is nyújthat, az adóhatóság indokoltan vizsgálta a felperes jövedelme mellett a vagyoni viszonyait is, és mivel hivatalos tudomása szerint a felperes a Kft. bankszámlájáról nagyobb, a szokásos életvitelhez szükséget meghaladó összegeket vett fel, ezek meglétének vizsgálata is indokolt volt.

A Kúria rögzítette, hogy az adótartozással érintett 2016-os évre tévesen rögzítette az elsőfokú bíróság, hogy a felperes keresetében azt sérelmezte, hogy az adóhatóság a bankszámláról felvett összegek körében vizsgálódott. Ezzel szemben a keresetben – mint ahogy az adóhatósági eljárás során is – a felperes hivatkozta és idézte a polgári perben hozott ítélet megállapítását, mely szerint az árnyékvezetőnek adta át a bankból felvett összegeket. Az adóhatóság a kérelem alapján értékelte a felperes által feltárt jövedelmi- és vagyoni viszonyok mellett ezen polgári ítéletet is, és ezek alapján hozta meg elutasító döntését. A kereset alapján az elsőfokú bíróság nem mellőzhette volna a polgári ítéletben foglaltak vizsgálatát, azaz, hogy a felperes a 2016. évi adóellenőrzés során feltárt, bankból felvett összegeket átadta-e más személynek és ezért az nem áll rendelkezésére az adótartozása fedezeteként.

Hangsúlyozta a Kúria, hogy az adóhatóság eljárása során a felperest nem a felvett összegek Kft. érdekkörében való felhasználásának, hanem általánosságban annak felhasználásának igazolására hívta fel. A felhívásának, majd a határozatának tárgya, illetve a bizonyítási kötelezettség iránya tehát nem volt azonos az adókötelezettség megállapításához vezető eljárásával.

Az adóhatóság a készpénz meglétére folytatott bizonyítást, és a felperes által a készpénz továbbadásának igazolására bemutatott polgári bírósági ítéletet értékelte. Ezáltal a kérelemben foglaltak teljes körű elbírálásával hozta meg határozatát, azt vizsgálva, hogy a kérelem benyújtásának időpontjára nézve a felperes megélhetésének súlyos veszélyeztetettsége fennáll-e. A felperesi kérelem alapján tehát mérlegelési jogkörét a törvényi felhatalmazás keretei között gyakorolta. A felperes keresetében tartalmában vitatta az adóhatóság megállapításait, azonban az elsőfokú bíróság téves álláspontja folytán a felperes vagyoni helyzetére, azaz a Kft.-től felvett összegek

rendelkezésre állására, illetve továbbadására vonatkozó bizonyítékot (a polgári bírósági ítéletet) elmulasztotta értékelni, így a keresetet nem bírálta el teljeskörűen, illetve tévesen állapította meg, hogy az adóhatóság mérlegelési jogkörben meghozott határozata törvénysértő.

A Kúria mindezek alapján azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet megsértette a Kp. 85. § (5) bekezdését és az Art. 201. § (1) bekezdését, a Kúria ezért azt a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alkalmazásával hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

A Kúria elvi éllel rögzítette, hogy az adómérséklési eljárásban a jövedelmi és vagyoni helyzet vizsgálata alapján állapítandó meg, hogy az adótartozás megfizetése súlyosan veszélyezteti-e a természetes személy adózó, illetve a vele együtt élő hozzátartozója megélhetését.

4.5. Önellenőrző kérdések

- Mi az adóbevallási tervezet?
- Hogyan határolható 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?

4.6. Érdekességek

- A NAV tájékoztatója az adóbevallásról: https://nav.gov.hu/ado/art/art_adobevall_adatsz
- A NAV tájékoztatója a hatósági eljárásról: https://nav.gov.hu/kozadat/altalanos_kozzeteteli_lista/hatosagi_ugyek_rendje/hatosagi_eljaras
- NAV: Adózás új pályán: MI, adat és technológia az idei Adókonzultáción: https://nav.gov.hu/sajtoszoba/hirek/Adozas_uj_palyan_MI_adat_es_technologia_az_idei_Adokonzultacion

Felhasznált források

HALÁSZ Zsolt – SZABÓ Ildikó – VARGA Erzsébet (2023): *Adótan és adóeljárás*, Budapest, Wolters Kluwer.
HERICH György (2022): *Adótan*. Pécs, Penta Unió.
SIMON István (szerk.) (2022): *Pénzügyi jog II.* Budapest, ELTE Eötvös Kiadó.

2017. évi I. törvény a közigazgatási perrendtartásról
2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról
2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről
465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet az adóigazgatási eljárás részletszabályairól

5. FEJEZET

AZ ADÓHATÓSÁGI ELLENŐRZÉS

Vezendi-Varga Judit[*]

Eset: Az adóhatóság tényállástisztázási kötelezettsége

Az adóhatóság 2015-2017. évekre nézve jogkövetési vizsgálatot folytatott le a felperesnél (adózó). A felperes iratanyagot nem bocsátott az adóhatóság rendelkezésére, mondván, hogy az iratokat a NAV illetékes Bűnügyi Igazgatósága lefoglalta. Az erről szóló jegyzőkönyvet az ellenőröknek átadta. Az adóhatóság a nyomozóhatóság által lefoglalt iratanyagról másolatot készített és jegyzőkönyvéhez mellékelte. A lefoglalt iratanyag és számlák vizsgálatát követően az adóhatóság megállapította, hogy az iratok hiányosak, s nem támasztják alá teljeskörűen a felperes által benyújtott 2015. évre vonatkozó áfa-bevallások adatait. Az adóhatóság ezért több alkalommal is felszólította a felperest, hogy az áfa-bevallásokat alátámasztó dokumentumokat mutassa be. A felperes azonban nem bocsátott több iratot az adóhatóság rendelkezésére. A felperes jelezte, hogy a Tatabányai Járásbíróságon büntetőeljárás során szintén vannak lefoglalva bizonylatai, azonban az adóhatóság felhívására a bírósági eljárás lefoglalási jegyzőkönyveinek másolatát bemutatni nem tudta. Az elsőfokú adóhatóság ezt követően minden olyan pénzintézetet megkeresett, amelynél a felperes bankszámlával rendelkezett, holott a bankszámlaforgalom adatai nem pótolják az ügylet teljesítését igazoló számlákat. Az adóhatóság végül – mivel a felperes iratai továbbra sem támasztották alá bevallási adatait – a felperest terhelő adókülönbözetet állapított meg.

Az adózó a felettes adóhatósághoz fordult fellebbezéssel, ám az az elsőfokú adóhatóság határozatát helyben hagyta.

Ezt követően a felperes bíróság előtt támadta az adóhatóság határozatát, ám az elsőfokú bíróság is elutasította a felperesi keresetet.

A felperes ezt követően felülvizsgálati kérelmével a Kúriához fordult, elsődlegesen kérve a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, másodlagosan annak hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására kötelezését. Kérelmében a felperes előadta, hogy az adóhatóságnak hivatalból, a felperes bizonyítási indítványai nélkül kellett volna a tényállást tisztáznia. Az adóhatóság ráadásul nem tisztázta teljes körűen a tényállást, határozatát nem a teljes felperesi iratanyagra alapozva hozta meg. A felperes meglátása szerint az észrevételezési jog időbeli korlátja nem akadálya annak, hogy az eljárás során bizonyítási indítványt terjesszen elő.

Forrás: a Kúria Kfv.V.35.075/2021/5. számú ítélete

[*] Dr. Vezendi-Varga Judit PhD, *egyetemi adjunktus*

Kapcsolódó kérdések:

- Az adóhatóságnak milyen kötelezettségei vannak ellenőrzéskor a tényállás tisztázása kapcsán? Ellenőrzés során a bizonyítási teher hogyan alakul?
- Az adóhatóság által végzett ellenőrzés során az észrevételezési jog gyakorlására, illetve a bizonyítási indítvány előterjesztésére meddig van lehetősége az adózónak?
- Előbbiekre is tekintettel milyen döntést hozott a fenti ügyben a Kúria?

5.1. Az adóigazgatási eljárásban zajló ellenőrzés célja és típusai

Az adóigazgatási eljárásra nem feltétlenül kerül sor, de ha mégis, legtöbbször 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.[119]

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 célellenőrzés – 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, illetékkel, 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 három kötelező esetét, még az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó adóellenőrzés három kötelező esetét nevesíti az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. 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.[120]

[119] 2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (a továbbiakban: Air.) 86. §.
[120] Air. 87. § (1) bek. a) pont.

Kötelező adóellenőrzést lefolytatni az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó adóügyekben:

- a helyi önkormányzat képviselő-testületének határozata alapján;
- az ÁSZ elnökének megkeresése alapján; illetve
- az adópolitikáért felelős miniszter utasítása alapján.[121]

Az ÁSZ elnöke és az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó adók kapcsán a helyi önkormányzat képviselő testülete csak akkor kezdeményezhetnek ellenőrzést, ha a rendelkezésre álló adatok, körülmények arra utalnak, hogy az adóhatóság a megkülönböztetés nélküli eljárás elvét megsértette.[122]

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.[123]

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 felülellenőrzést, 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.[124]

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.[125]

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 három esetben kerülhet sor ismételt ellenőrzésre. Egyrészt az 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). Másrészt

[121] Air. 87. § (1) bek. b) pont.
[122] Air. 87. § (2) bek.
[123] Air. 88. §.
[124] Air. 90. §.
[125] Air. 91. §.

akkor, ha az adóhatóság rendelkezésére álló adatok szerint az ismételt ellenőrzés lefolytatása ellátási jogosultságot teremtene. De ismételt ellenőrzésre akkor is sor kerülhet, ha az adóhatóság felülellenőrzés lefolytatását rendeli el. A felülellenőrzés az ismételt ellenőrzés egy speciális esete (SIMON 2022, 81), melyet az eredetileg első fokon eljárt adóhatóság felettes szerve folytat le egy ellenőrzéssel lezárt időszak tekintetében akkor, ha:

- azt az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszer 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.[126]

Előbbi felsorolásban szereplő utolsó esetben felülellenőrzés nem rendelhető el, ha az elrendelés feltételeinek meglététől számítva hat hónap már eltelt. A felülellenőrzés keretében meghozott határozattal szemben fellebbezést a felülellenőrzés lefolytatását végző szervhez kell benyújtani, melyet elbírálni az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter, illetve az adópolitikáért felelős miniszter fog.[127]

5.2. Ellenőrzés megindulása, határidők az adóigazgatási ellenőrzés során

Ahogy az a 5.1.-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. Ehhez az Air. két további ellenőrzési formát is nevesít, mely gyakorlati szempontból az ellenőrzésre történő kiválasztás alapja lehet. Ilyen – s egyben a legegyszerűbb ellenőrzési forma – az adategyeztetési eljárás, mely során lehetőség van az adóhatóság által észlelt eltérések adózó általi tisztázására. A másik a kockázatelemzési eljárás, mely többek között a rendelkezésre álló, illetve a nemzetközi információ csere birtokában beszerzett adatokra, az adóhatóság MI rendszerére épül.

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 számítódnak. Amennyiben az adóhatóság az előzetes értesítés mellőzése mellett

[126] Air. 93. § (1) bek.
[127] Air. 93. § (3)–(4) bek.

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 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.[128] 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 főszabály 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. rendelet[129] 76. §-a sorolja fel. A jogkövetési vizsgálat lefolytatására rendelkezésre álló idő főszabály szerint 30 nap. Az előbb említett határidőkhöz képest hosszabb határidőt csak a törvény, rövidebbet más jogszabály is meghatározhat.[130]

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, 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.

---

[128] Air. 96. §.
[129] 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet az adóigazgatási eljárás részletszabályairól.
[130] Air. 94. §.

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.[131]

Az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény megjelöli az ellenőrzés maximális időtartamát is, mely szerint az állami adó- és vámhatóság által végzett ellenőrzés nem lehet több 365 napnál. Cégbejegyzéshez nem kötött adózók és megbízható adózók esetén (kivéve csoportos adóalanyok és áfa-regisztrált alanyok) az ellenőrzés legfeljebb 180 napig tarthat,[132] esetükben az ellenőrzésre nyitva álló határidő hosszabbításakor sem tarthat az ellenőrzés 365 napnál tovább. Kivételesen azonban az Air. az ellenőrzés legfeljebb 540 napra való meghosszabbítására is lehetőséget ad.[133]

Az önkormányzati adóhatóság által végzett adóellenőrzés időtartama a cégbejegyzésre nem kötelezett adózó esetén – feltéve, hogy az adózó az ellenőrzést nem akadályozza – sem haladhatja meg a száznyolcvan napot.[134]

Ha az ellenőrzési határidő lejár, akkor azt követően már az adóhatóság ellenőrzési cselekményt nem folytathat, az ellenőrzést le kell zárnia.[135]

Nagyon lényeges, hogy az adóhatóság csak az adómegállapításhoz, illetve költségvetési támogatáshoz való jog elévülési idején belül folytathat le ellenőrzést az adózóval szemben.[136] 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 – előbbiek hiányában – az adót be kellett volna fizetni. Főszabály 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

[131] Air. 95. §.
[132] Air. 94. §.
[133] Air. 95. § (2b) bek.
[134] Air. 94. § (3a) bek.
[135] Air. 95. §. (6) bek.
[136] 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 78. §. (1) bek.

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. 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.[137]

5.3. Az ellenőrzés lefolytatása

Az ellenőrzés során az adóhatóság feladata a tényállás tisztázása és bizonyítása. Főszabály 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 tényt, körülményt. Ez alól a becslés képez egyedül kivételt.[138]

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.[139]

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.[140] A becslés során az adóhatóság a rendelkezésére álló tényekből, körülményekből, adatokból indul ki. Akkor van lehetőség a becslés alkalmazására, ha:

---

[137] 2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről (a továbbiakban: Art.) 202–203. §.
[138] Air. 99. §.
[139] Air. 100. §.
[140] Air. 99–109. §.

- az adó, illetve a költségvetési támogatás alapja más módon nem állapítható meg;
- 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 valótlan, hiányos bevallást, illetve nyilatkozatott tett, vagy a nyilatkozattételt elmulasztotta.[141]

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.[142]

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.[143] A rendőrség bevonására – rendőri intézkedés kezdeményezésére –, illetve a NAV hivatalos állományú, jelenlévő tagjainak útján kényszerítő eszközök igénybevételére is lehetősége van az adóhatóságnak az ellenőrzési eljárás zavartalanságának biztosítása érdekében.[144]

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 meghiúsítaná 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.[145]

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.[146]

---

[141] 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 86. § (2) bek.
[142] Air. 109. §.
[143] Air. 110. §.
[144] Air. 111. §.
[145] Air. 112. §.
[146] Air. 113. §.

Amennyiben az a tényállás tisztázásához szükséges, az adóhatóság az adózó ellenőrzése során más adózó ellenőrzését is elrendelheti, ezt *kapcsolódó vizsgálatnak* nevezzük.[147]

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.[148]

Az ellenőrzésre sor kerülhet helyszínen és hivatali helyiségében is. 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.[149]

5.4. 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.[150]

[147] 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 77. §.
[148] 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 79. § (5) bek.
[149] 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 78. §.
[150] 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, tárgyáról 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 válaszának 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.[151]

5.5. 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.[152] Az adózó jogosult ez alapján:

- meggyőződni az ellenőrzést végző személyazonosságáról és megbízásáról;
- jelen lenni az ellenőrzési cselekményeknél;
- gondoskodni megfelelő képviseletről;
- 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.[153]

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;

[151] 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 79. §.
[152] Air. 97. §.
[153] 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;[154]
- bizonyítani az őt megillető adómentesség, adókedvezmény feltételeinek fennállását.[155]

5.6. 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 tett 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.[156]

5.7. Visszatérés az esethez

Az ellenőrzés során az adóhatóság köteles a tényállást tisztázni, és főszabály szerint őt terheli a bizonyítás kötelezettsége is, kivéve azokat az eseteket, amikor törvény az adózó kötelezettségévé teszi a bizonyítást. A tényállás tisztázása során az adóhatóságnak nemcsak az adózó terhére, hanem az adózó javára szolgáló tényeket is fel kell tárnia. A nem bizonyított tényeket, körülményeket – kivéve a becslési eljárást – az adózó terhére nem értékelheti az adóhatóság.

Az Air. 97. § (2) bekezdése értelmében az adózót az ellenőrzés során több jog is megilleti, így jogosult az ellenőrzés során az adóhatósági iratokba betekinteni és azokra, valamint az adóhatóság megállapításaira nézve észrevételt is tehet az adózó. Az észrevételek megtételére jegyzőkönyvek átadását, kézbesítését követően 15 nap, adóellenőrzés esetén 30 nap áll az adózó rendelkezésére, mely határidők jogvesztők. Az adózónak az ellenőrzés során bizonyítási indítvány előterjesztésére is joga van, azonban

[154] Nem kötelezhető azonban az adózó az ellenőrzés során olyan nyilvántartás, összesítés, számítás elkészítésére, melyre jogszabályban foglalt kötelezettsége egyébként nincs. Lásd Air. 98.§ (2) bek.
[155] Air. 98. §.
[156] Air. 115–117. §.

eme jog gyakorlása sem parttalan időben, hisz fellebbezés során (illetve fellebbezés alapján indult eljárásban) nem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékra hivatkozni, amelyről a fellebbezésre jogosultnak az elsőfokú döntés meghozatala – ellenőrzés esetén az észrevétel benyújtására nyitva álló határidő letelte – előtt tudománya volt, ám a bizonyítékot az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő, illetve tényre nem hivatkozott.

A Kúria megítélése szerint az elsőfokú adóhatóság mind az alapeljárásban, mind a kiegészítő eljárásban megtett valamennyi olyan intézkedést, amely a tényállás feltárása érdekében észszerűen megtehető (lefoglalt jegyzőkönyvről másolat, adózó iratpótlásra való többszöri felszólítása, számlavezető pénzintézetek megkeresése). Az adóhatóság tényállás tisztázására vonatkozó kötelezettségének eleget tett. Az adóhatóság tényállás tisztázására vonatkozó kötelezettségét nem sértette meg azzal, hogy nem adott helyt a felperes bizonyítási indítványainak, tekintve, hogy valamennyi esetben érdemi indokát adta a bizonyítási indítvány mellőzésének. Az adóhatóság akkor sem követett el jogsértést, amikor a felperes által az észrevételezési határidőn túl benyújtott bizonyítékokat érdemben nem vizsgálta. Előbbiekre tekintettel a Kúria az elsőfokon eljárt bíróság ítéletét hatályában fenntartotta, s elvi tartalommal megállapította, hogy *„az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettsége nem parttalan, azt az adójogviszonyra vonatkozó anyagi jogszabályi rendelkezések határozzák meg.”*[157]

5.8. 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 meg, illetve kötelezettségek terhelik az adózót és az adóhatóságot az ellenőrzés során?

5.9. Érdekességek

- DARAI Péter (2024): Az ismételt ellenőrzés és az alapeljárás kapcsolódási pontjai az adóigazgatás rendszerében. *Glossa Iuridica*, 11. évf. 1–2. sz. 325–352.Iratátadás az adóellenőrzés során – egy gyakorlati jogalkalmazó szemszögéből. *Miskolci Jogi Szemle*, 15. évf. 2. sz. 128–147.
- KUCSORA Csaba (2022): A jogkövetési vizsgálat szerepe az adóztatásba. *Adó*, 36. évf. 14. sz. 60–64.

[157] Kfv.V.35.075/2021/5. sz. ítélet (25) pont.

- LAKATOS Anett (2020): Jogkövetési vizsgálat, különös tekintettel a helyszíni vizsgálatokra. *Adó*, 34. évf. 3. sz. 53–61.
- SZABÓ Andrea (2024): Ismételt ellenőrzés új tény alapján. *Adó*, 38. évf. 1–2. sz. 127–129.
- NAV (2026): A Nemzeti Adó- és Vámhivatal 2026. évi ellenőrzési terve. Forrás: https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/ugyfeliranytu/adotraffipax/2026-ellenorzesi-terv
- NAV: Adótraffipax. Forrás: https://nav.gov.hu/ugyfeliranytu/adotraffipax

Felhasznált források

BORDÁS Péter (2019): Okos adózás, mint a fenntartható adójog pillére? *Iustum Aequum Salutare,* 15. évf. 3. sz. 17-25.
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

6. FEJEZET

JOGKÖVETKEZMÉNYEK RENDSZERE

Vezendi-Varga Judit[*]

Eset: Üzletlezárás intézkedés alkalmazása ismételt mulasztás esetén

A felperesnél az elsőfokú adóhatóság ellenőrei 2020. november 24-én nyugta- és számlaadási kötelezettség teljesítésének ellenőrzésére irányuló vizsgálatot végeztek, az ellenőrzés a felperes által üzemeltetett vendéglátó egységben folytatódott.

A felperes a vendéglátóhelyen pénztárgéppel rendelkezett, és 2020. július 1-től kezdve gépi számlázóprogramot használt. A pénztárnapló az ellenőrzés napján nem tartalmazott bejegyzést. Az ellenőrzésről jegyzőkönyv készült.

Az elsőfokú adóhatóság a felperest 2020. december 23. napján kelt határozatával a pénztárgép kötelező használatával, forgalmazásával, üzemeltetésével, szervizelésével kapcsolatos, jogszabályban előírt kötelezettsége megszegése miatt 100 000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezte, továbbá elrendelte a korábban említett vendéglátó egység 12 nyitvatartási napra történő lezárását.

A felperessel szemben az adóhatóság az elmúlt három évben több jogsértést is megállapított, melyek a nyugtaadási kötelezettség elmulasztásával függtek össze. A negyedik, jelen ügy tárgyát képező, jogsértés következtében a mulasztási bírság kiszabása mellett az adóhatóság elrendelte az üzletlezárás intézkedésének alkalmazását.

A felperes az elsőfokú adóhatóság döntésével szemben fellebbezéssel fordult a felettes adóhatósághoz, mely szerv az elsőfokú adóhatóság határozatát helyben hagyta. Ezt követően a felperes közigazgatási bíróság előtt támadta az adóhatóság határozatát. A bíróság a keresetet elutasította.

A felperes végül felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Kúriához, kérve az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezését, és az eljáró bíróság új eljárásra utasítását. A felperes megítélése szerint az Art. 237. § és 245. § rendelkezéseiből egyfajt fokozatosság olvasható ki az üzletlezárás intézkedésének alkalmazásával összefüggésben, mely szerint első lépésben az adóhatóság a körülmények mérlegelése után a mulasztással összefüggésben dönthet a bírság kiszabásának mellőzéséről. Második lépcsőben, amennyiben a mulasztás továbbra is fennáll, a mulasztási bíróságot kiszabja. Ezt követően az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabása mellett elrendelheti az üzletlezárást, később – ha a mulasztás továbbra is fennáll – a bírság kiszabása mellett nem mellőzheti az üzletlezárás intézkedésének elrendelését.

Forrás: a Kúria Kfv.IV.35.026/2022/8. számú határozata

[*] Dr. Vezendi-Varga Judit PhD, *egyetemi adjunktus*

Kapcsolódó kérdések:

- Milyen jogkövetkezményeket alkalmazott az adóhatóság? Milyen szabályok vonatkoznak az üzletlezárás intézkedésének alkalmazására ismételt jogsértés esetében?
- Mellőzheti a fenti esetben az adóhatóság az üzletlezárás intézkedésének alkalmazását?
- Előbbi szabályokra tekintettel megítélése szerint milyen döntést hozott a Kúria?

6.1. 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 manifesztálódnak;
- 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 szerintem 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.

6.2. 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.

6.2.1. 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 idézete elő, melyet képes igazolni, akkor arra az időszakra nézve mentesül a késedelmi pótlék fizetésének kötelezettsége alól.[158] A késedelmi pótlék a késedelem napján végrehajtható, kivéve ez alól a hatósági adómegállapítás esetét.[159]

A késedelmi pótlék alapja az adó azon összege, melynek fizetésével késdelembe esett az adózó, illetve a költségvetési támogatás azon része, melyet az esedékesség előtt vett igénybe. A késedelmi pótlék alapját főszabály 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 alapkamat[160] 5 százalékponttal növelt mértékének háromszázhatvanötöd része. Vagyis a pótlék alapját meg kell szorozni a jegybanki alapkamat 5 százalékponttal növelt mértékének háromszázhatvanötöd részével, s a késdelem – illetve esedékesség előtti igénybevétel – naptári napjainak számával, hogy megkapjuk a fizetendő késedelmi pótlék összegét.[161] Lényeges, hogy az adóhatóság ötezer forintot el nem érő késedelmi pótlékot nem ír elő

[158] Art. 206. § (3) bek.
[159] Art. 206. §.
[160] A jegybanki alapkamat (2026. február 25. óta) a kötet lezárásakor 6,25%.
[161] Art. 209. § (1) bek.

az adózó számára, illetve késedelmi pótlék után késedelmi pótlék felszámítására nincs mód.[162]

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.[163]

6.2.2. 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.[164] 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 lejárta és az önellenőrzés napja között eltelt. A kapott eredmény 150%-a lesz a pótlék összege, ha ugyanarra az időszarka 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.[165]

Az adózónak nem kell önellenőrzési pótlékot fizetnie, amennyiben a munkáltató vagy a kifizető késedelmes vagy hibás igazolása miatt kénytelen adóbevallását önellenőrzéssel helyesbíteni, továbbá akkor sem, ha a munkáltató vagy kifizető a természetes személy hibás nyilatkozata miatt helyesbíti az elektronikus havi adó- és járulékbevallást. Önellenőrzési pótlék akkor sem fizetendő, ha az adózó Áfa. törvény szerinti bevallási kötelezettségét úgy teljesíti, hogy gépi interfész alkalmazáson keresztül továbbított – adómegállapítási és adólevonási jog gyakorlásának alapjául

[162] Art. 207–209. §.
[163] Art. 210. §.
[164] Art. 211. §. (1) bek.
[165] Art. 211. § (2) bek., 212. §.

szolgáló bizonylati szintű – adatok alapján összeállított bevallástervezetét gépi úton jóváhagyja.[166]

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.[167]

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.[168]

6.3. 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.

6.3.1. 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 főszabály szerint.[169] Az Art. kivételesen, a cselekmény súlyára való tekintettel, három esetben írja elő előbbinél nagyobb mértékű – az adóhiány 200%-val megegyező mértékű – 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.[170]

Adóhiánynak az adózó terhére megállapított adókülönbözet minősül. Önadózás esetén csak akkor minősül adóhiánynak a fennálló adókülönbözet, ha azt az esedékesség

[166] Art. 211. § (3) bek.
[167] Art. 213. §.
[168] Art. 211–214. §.
[169] Art. 215. § (1), (3) bek.
[170] Art. 215. § (4) bek.

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.[171]

Az adóbírság mellett az adóhatóság a késedelem idejére késedelmi pótlékot is kiszabhat. Az adóbírság nem érinti a késedelmi pótlék fizetésének kötelezettségét.[172]

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 jogszerű 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.[173] Továbbá nem állapítható meg adóbírság az adózó örököse, illetve az adózó által megajándékozott személy terhére az adózónál keletkezett adóhiány után.[174]

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 adókülönbözetet esedékességig meg kell fizetnie. A két feltétel teljesítése esetén az adózó mentesül a kiszabott adóbírság 50%-a alól.[175]

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 körültekintéssel járt-e el. Azonban az adóhatóság nem mérsékelheti, illetve engedheti el az adóbírságot, ha az adóhiány:

- a bevétel eltitkolásával;
- hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával; valamint

[171] Art. 217. §.
[172] Art. 215. § (5) bek.
[173] Art. 218. §.
[174] Art. 215. § (2) bek. b) pont.
[175] Art. 216. §.

- a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.[176]

6.3.2. 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).[177] Vagyis, ha az adózó az adófizetési kötelezettségén kívüli, egyéb adójogi kötelezettségét nem teljesítési, vele szemben mulasztási bírságot szab(hat) ki az adóhatóság.

Mulasztási bírságnak van egy általános mértéke, mely alapján az adóhatóság természetes személy adózót főszabály szerint legfeljebb 400 ezer forintig, míg nem természetes személy adózót főszabály szerint maximum 1 millió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthat.[178] 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 bíráságra 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 bíráság 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.[179]

Az általános mértékhez képest eltérő összegű mulasztási bírságot van, hogy a törvény tételesen határozza meg, s van, mikor százalékosan. Utóbbira – százalékos

[176] Art. 219. §.
[177] Art. 220. § (1) bek.
[178] Art. 220. § (1) bek.
[179] Art. 226. §, 236. §.

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 bírságként megfizetni.[180] 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.[181]

Nézzünk néhány speciális jogsértését, 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 200 ezer forint mulasztási bírsággal.[182]

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.[183] 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 2 millió forint lehet.[184] 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 2 millió forintnál.[185] 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 bíráság 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 adóhatóság, ha a pénztárgép kötelező használatával, forgalmazásával, üzemeltetésével, szervizelésével kapcsolatos jogszabályi kötelezettségeit megszegi.[186]

[180] Art. 232. §.
[181] Art. 226. § (1) bek.
[182] Art. 221. § (1)−(2) bek.
[183] Art. 224. §.
[184] Art. 225. §.
[185] Art. 228. §.
[186] Art. 234. §

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 körültekintéssel 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.[187]

Ha az Art. eltérően nem rendelkezik, akkor az adózással összefüggő kötelezettség nem jogszabályszerű teljesítése esetén akár többször, emelt mértékkel is kiszabható mulasztási bírság.[188] 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.[189] 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.[190]

6.4. 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.

6.4.1. 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 biztosítékaként – lefoglalhatja a tevékenység eszközét, termék-előállítás esetén a tevékenység eredményét, illetve az árukészletet. Másrészt akkor is jogosult a lefoglalás eszközéhez folyamodni az adóhatóság, ha az adózó a termék közúti fuvarozásával kapcsolatos bejelentési kötelezettségét (EKAER-bejelentés) nem szabályszerűen teljesíti. E második esetben is

[187] Art. 237. §.
[188] Art. 237. § (3) bek.
[189] Art. 220. § (3) bek.
[190] Art. 238. §.

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.[191]

6.4.2. 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;
- adóköteles tevékenység céljára szolgáló helyiségében (műhely, üzlet, telep stb.) elmulasztotta számla-, illetve nyugtaadási kötelezettségét;
- megszegi pénztárgép kötelező használatával, a pénztárgép vagy e-pénztárgép üzemeltetésével kapcsolatos, jogszabályban foglalt kötelezettségét.[192]

Amennyiben a fenti jogsértések valamelyikére elsőként derül fény, az üzletlezárás időtartama 12 nyitvatartási nap, azonban a mulasztás ismételt előfordulása esetén 30,[193] illetve minden további esetben 60 nyitvatartási nap. Ha két egymást követő, ugyanolyan mulasztás között 3 év eltelt, az ismétlésre vonatkozó szabályok nem alkalmazhatók.[194] A helyiséget az adóhatóság pecséttel zárja el, feltüntetve a lezárás időtartamát, s azt, hogy a helyiséget az állami adó- és vámhatóság zárta el.[195]

Nincs helye üzletlezárásnak, ha az adózó lemond a mulasztást megállapító határozattal szembeni fellebbezés jogáról és a határozatban előírt mulasztási bírság mellett az üzletlezárást kiváltó bírságot is befizeti. Az üzletlezárást kiváltó bírságot is határozatban írja elő az adóhatóság, melynek összege egyenlő a jogsértés miatt kiszabott mulasztási bírság tízszeresével a 12 napra elrendelt üzletlezárás esetén, illetve a kiszabott mulasztási bírság húszszorosával, ha az üzletlezárást 30 napra rendelték el (ismételt jogsértés esete).[196]

---

[191] Art. 239–242. §.
[192] Art. 245. § (1) bek.
[193] A korábbi felsorolásban szereplő első három mulasztás ismételt előfordulása esetén az üzletlezárás intézkedésének alkalmazását nem mellőzheti az adóhatóság. Lásd Art. 245. § (1a) bek.
[194] Art. 245. § (2) bek.
[195] Art. 245. § (5) bek.
[196] Art. 245. § (1b) bek.

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.[197]

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 olyan szolgáltatás iránti igény kielégítését akadályozza, mely más módon nem érhető el a településen.[198]

6.4.3. 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 kézbesítettlennek tekinthető;
c) az adózó bejelentett székhelyének címe nem valós;
d) az adózó az állami adóhatósághoz nem 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, vagy általános bevallási kötelezettségének az állami adóhatóság felé a törvényi határidőtől számított 90 napon belül nem tesz eleget;
h) az adózó által bejelentett székhelyszolgáltató nem szerepel a székhelyszolgáltatók nyilvántartásában, és az adózó az adóhatóság felhívása ellenére bejelentését nem vonta vissza, és nem gondoskodott másik megfelelő székhely vagy székhelyszolgáltató bejelentéséről;
i) a digitális állam és digitális szolgáltatások nyújtásának egyes szabályairól szóló 2023. évi CIII. törvény (továbbiakban: Dáptv.) alapján elektronikus ügyintézésre köteles adózó nem rendelkezik a Dáptv. szerinti hivatalos elérhetőséggel.[199]

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

[197] Art. 245. § (3)–(4) bek.
[198] Art. 245. §.
[199] Art. 246. § (1) bek.

vállalkozók nyilvántartását vezető szervezetet vagy az adózó nyilvántartását vezető más szervezetet az adószám törlését elrendelő határozatáról és annak véglegessé válásának időpontjáról.[200]

Amennyiben egy adózó adószámát a c), d) e) pontokban foglalt okok valamelyikére tekintettel törölte az adóhatóság, részére adószám a későbbiekben nem állapítható meg.[201] 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.[202]

6.4.4. A jármű visszatartása

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

- az romlandó árut, illetve élő állatot szállító fuvareszköz;
- 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 tényt a bírságfizetésre kötelezett hitelt érdemlően igazolja;
- a bírságfizetési kötelezettséget átvállalja valamely belföldön bejegyzett, adószámmal rendelkező szervezet, és ezt a bírságfizetésre kötelezett hitelt érdemlően igazolja.[203]

A fenti jogkövetkezmény alkalmazható külföldi fuvarozóval szemben akkor is, ha az a NAV által felhelyezett hatósági zár NAV által történő levételét akadályozza.[204]

6.4.5. 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

[200] Art. 246. § (3), (5) bek.
[201] 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.
[202] Art. 246. §.
[203] Art. 243. § (2) bek.
[204] Art. 243. § (3) bek.

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 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.[205]

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.[206]

6.5. Visszatérés az esethez

Azt Art. 245. § (1) bekezdés d) pontja értelmében az adó- és vámhatóság a mulasztási bírság kiszabása mellett az adóköteles tevékenység célját szolgáló helyiséget tizenkettő nyitvatartási napra lezárhatja, ha az adózó a pénztárgép kötelező használatával, a pénztárgép vagy az e-pénztárgép üzemeltetésével kapcsolatos, jogszabályban meghatározott kötelezettségét megszegte. Ha előbbi mulasztás ismételten fordul elő, akkor az ismételt lezárás időtartama harminc, majd minden további esetben hatvan nyitvatartási nap lesz. Az ismétlésre vonatkozó szabályok nem alkalmazhatóak abban az esetben, ha két egymást követő ugyanolyan mulasztás között három év eltelt. Az

[205] Art. 244. §.
[206] Art. 247. §.

adóhatóság az első mulasztásos jogsértés esetén mérlegelheti, hogy kiszabja e az üzletlezárás intézkedését vagy sem. Ezt követően a mérlegelés lehetősége már nem illet meg az adóhatóságot.

A Kúria 2022-ben született döntése szerint *„az üzletlezárás intézkedés alkalmazásakor az első mulasztás esetén áll fenn az adóhatóság mérlegelési kötelezettsége."*[207] Bár az adóhatóság a korábbi esetekben nem szabott ki mulasztási bírságot, ugyanakkor ez nem jelenti azt, hogy a mulasztást meg nem történtnek kell tekinteni. A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos, azt a Kúria elutasította.

A fenti ügyben született döntés óta azonban történetek változások az Art. üzletlezárásra vonatkozó rendelkezéseiben. 2025. január 1-től a 245. § bővült az (1a)–(1c) bekezdésekkel, melyek szerint az Art. 245. § (1) bekezdés a)–c) pontjaiban foglalt mulasztás ismételt előfordulása esetén üzletlezárás alkalmazásának nincs helye, ha az adózó a mulasztást megállapító határozat elleni fellebbezési jogáról lemond, és a határozatban előírt mulasztási bírság esedékességéig a bírság mellett az üzletlezárást kiváltó bírságot is befizeti. Azonban a 2025 óta hatályos új szabályok sem teszik lehetővé, hogy a pénztárgép kötelező használatával, a pénztárgép vagy az e-pénztárgép üzemeltetésével kapcsolatos, jogszabályban meghatározott kötelezettségek megszegése esetén az üzletlezárás intézkedés alkalmazásának mellőzését üzletlezárást kiváltó bírság megfizetésével. E mulasztásos jogsértések ismételt előfordulása esetén az üzletlezárás intézkedés alkalmazása nem mellőzhető.

6.6. 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!

6.7. Érdekességek

- DARAI Péter (2023): Az üzletlezárás helye az adójogi szankciók rendszerében. *Magyar Jog*, 70. évf. 4. sz. 229–238.
- DARÁK Péter – GYEKICZKY Tamás – LOVAS Dóra – SOMOGYI Róbert (2024): Adóelkerülés – Egy magatartás hátteréről, *Pénzügyi Szemle*, 70. évf. 4. sz. 9–28.
- HORVÁTH Anett (2024): A mulasztási bírság mértékeinek változása. *Adó*, 38. évf. 12–13. sz. 106–110.
- SZABÓ Andrea (2025): Késedelmi pótlék számítása. *Adó*, 39. évf. 5. sz. 76–79.

[207] Kfv.VI.35.026/2022/8. sz. ítélet (34) pontja.

Pótlékszámítás – Kalkulátor a NAV honlapján: https://nav.gov.hu/ugyfeliranytu/kalkulatorok/potlekszamitas
- NAV Önellenőrzés 2026: https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/ugyfeliranytu/nezzen-utana/inf_fuz/2026/23._informacios_fuzet_-_Onellenorzes

Felhasznált források

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

7. FEJEZET

AZ ADÓVÉGREHAJTÁS ÁLTALÁNOS SZABÁLYAI

Vezendi-Varga Judit[*]

Eset: Tartozás végrehajtásához való jog elévülése

A felperes Budapest Főváros Önkormányzatának főjegyzőjéhez fordult 2023. május 10-én előterjesztett beadványával, melyben kérte adószámláján fennálló 50 902 617 Ft helyi adótartozás elévülés miatti törlését. A szóban forgó tartozás fizetésének esedékességi napja 2018. március 28. volt.

Az önkormányzati adóhatóság a felperes kérelmét elutasította. Budapest Főváros Kormányhivatala – az alperes – az önkormányzati adóhatóság korábbi végzését megsemmisítette és azt új eljárás lefolytatására utasította. Az alperes, illetve a később első fokon eljárt Fővárosi Törvényszék egyetértett abban, hogy a felperesi adótartozás végrehajtásához való jog 2023. december 28. napján jár le. Álláspontjukat arra alapozták, hogy a felperes tartozásának fizetési kötelezettsége 2018. március 28-án vált esedékessé, s egyben végrehajthatóvá.

A végleges adóhatósági határozat ellen a felperes 2018. április 6-án keresetet nyújtott be, melyben azonnali jogvédelem keretében a határozat végrehajtása halasztó hatályának elrendelését kérte. A felperes eme kérelmét a bíróság 2018. október 3-án elutasította. Eme időintervallum alatt (2018. április 6. és 2018. október 3. között – 179 nap) a tartozás elévülése nyugodott, mely időt az elévülés számítása során figyelembe vett az eljáró bíróság. Továbbá az önkormányzati adóhatóság végrehajtási cselekményeként 2023. június 16-án hivatalból átvezette az adózó adószámláján fennálló túlfizetést a tartozás részbeni rendezése céljából, mely végrehajtási cselekmény miatt az elévülési idő további 6 hónappal meghosszabbodik. Az alperes, illetve az ügyben eljáró elsőfokú bíróság az Avt.-ben rögzített négyéves elévülési időbe beleszámította a 179 napnyi nyugvást és 6 hónapnyi meghosszabbodást, s megállapította, hogy a felperes tartozásának végrehajtása iránti jog 2023. december 28-án évül el.

A feleres felülvizsgálati kérelmével a Kúriához fordult, melyben vitatta az alperes, illetve az eljáró bíróság határozatainak tartalmát. Állította, hogy a szóban forgó adótartozásához kapcsolódó végrehajtási jog 2022. december 31-én évült el. Erre tekintettel kérte a Kúriától a jogerős ítélet megváltoztatását és az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő hatállyal történő megsemmisítését, másodsorban az elsőfokú hatóság új eljárás lefolytatására kötelezését.

Forrás: a Kúria Kfv.V.35.217/2025/9. számú ítélete

[*] Dr. Vezendi-Varga Judit PhD, *egyetemi adjunktus*

Kapcsolódó kérdések:

- Mikor kezdődik, s meddig tart az elévülés az általános, polgári jogi előírások szerint?
- Miben különbözik az adóvégrehajtási jog elévülése az általános elévülési szabályokhoz képest?
- A végrehajtási jog elévülésének nyugvását, illetve meghosszabbítását eredményező cselekmények, események mikor fejtik ki joghatásukat?
- Az adott ügyben hogyan döntött a Kúria?

7.1. Az adóvégrehajtás során alkalmazandó jogszabályok, alapelvek

Végrehajtásra akkor kerül sor, ha az adózó esedékességkor 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 foganatosított végrehajtási eljárásokra az adóhatóság által foganatosított 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.[208]

Az 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 foganatosítania, 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.[209]

7.2. A végrehajtási eljárás megindulása

Ahhoz, hogy az adóhatóság végrehajtási eljárást foganatosíthasson, 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;

[208] Avt. 1–2. §.
[209] Avt. 5–6. §.

- az adózóval közölt adóhatósági adómegállapítás;
- bíróság által jogerősen jóváhagyott egyezség, jogerős bírósági határozat;
- a behajtást kérő megkeresése (adók módjára behajtandó köztartozások esetén);
- a behajtást kérő hatóság megkeresésének mellékletét képező, a megkeresés alapjául szolgáló döntés;
- az egészségügyi szolgáltatási járulékfizetési kötelezettséget tartalmazó bejegyzés.[210]

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 tízezer forintot, akkor az adóhatóság az adós számára csupán fizetési felhívást küld, s főszabály szerint vele szemben más végrehajtási cselekményt nem foganatosíthat.[211]

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.[212]

7.3. A végrehajtás foganatosítására vonatkozó általános szabályok

2020. január 1. óta az Avt. úgy rendelkezik, hogy az adós tízezer forintot meghaladó, de a kettőszázezer forintot meg nem haladó tartozása esetén az adóhatóság vele szemben

[210] Avt. 29. § (1) bek.

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

[212] Avt. 95–97/A. §.

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.[213] Előbbi eseten kívül 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.[214]

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. Előbbieken 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.[215] A közbeszerzési eljárás nyertesének a feladat ellátásáért ellenérték jár, mely nem lehet több, mint a beszedett tartozás 5%-a.[216]

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 cselekményt. Ha az eljárási cselekmények több adóhatóság illetékességi területét érintik, akkor egyidejűleg több adóhatóságot is megkereshet az eljárást megindító

[213] Avt. 21. §.
[214] Avt. 35. §.
[215] Nem járhat el a közbeszerzési eljárás nyertese az Európai Unió tagállamai közötti, illetve nemzetközi egyezményben szereplő jogsegély hatálya alá tartozó fizetési kötelezettségek esetén.
[216] Avt. 37. §.

adóhatóság, mely ekkor köteles gondoskodni a megkeresett adóhatóságok munkájának összehangolásáról.[217]

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 idősávon. Továbbá a szállítás alatt álló ingó dolgok bármikor lefoglalhatók, erre irányuló külön engedély nélkül is.[218]

7.4. Egyes végrehajtási módok

7.4.1. 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 őt megillető összeghez (HALUSTYIK 2015, 185–186). Az adóhatóság a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet az adósnak, ha a jövedelemletiltást nem valós tartalmú végrehajtható okirat alapján, végrehajtható okirat hiányában, vagy végrehajtható okirat birtokában, de az esedékesség időpontja előtt nyújtotta be. Késedelmi kamat előbbi esetben a jövedelemletiltás teljesítése napjától a jogosulatlanul beszedett adó, költségvetési támogatás visszatérítésének napjáig jár.[219]

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 főszabály szerint annak 33%-a, kivételes esetben 50%-a vonható le a végrehajtás keretében.[220]

7.4.2. 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

[217] Avt. 38. §.
[218] Avt. 39. §.
[219] Avt. 41. §.
[220] Vht. 61–66. §.

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 visszatérítésének napjáig késedelmi pótlékkal egyező nagyságú kamatot köteles fizetni az adózó részére.[221]

7.4.3. Végrehajtás ingó, illetve ingatlanvagyonra

Az ingó és az ingatlanvagyonra vezetett végrehajtási cselekménynek 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 fedezetcserére. 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. Fedezetcserére sor kerülhet az eljárás szünetelése és felfüggesztése alatt is.[222]

Speciális szabályok vonatkoznak a járművek, a követelések, illetve a zálogjoggal terhelt ingóságok foglalására.[223]

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 ötszázezer forintnál. A másik korlátozó rendelkezés szerint pedig a méltányolható lakásigény felső határát meg nem haladó[224] nagyságú, az adós és a vele együtt élő közeli hozzátartozó lakhatását közvetlenül szolgáló lakástulajdon pedig csak akkor vonható végrehajtás alá,

[221] Avt. 42. §.
[222] Avt. 50. §.
[223] Avt. 47–49. §.
[224] Lásd 12/2001. (I. 31.) Korm. rendelet a lakáscélú állami támogatásokról.

ha a végrehajtás más formái nem vezettek eredményre.[225] 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 foglalását, mind értékesítését, ha az ingatlanon fennálló jelzálogjog miatt követelésének kielégítését nem várhatja.[226]

Az ingatlan értékesítésére főszabály 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 bérlő lakik; (b) ha abban haszonélvező lakik; (c) ha abban a nem adós tulajdonostárs (osztatlan közös tulajdon esetén) 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.[227]

Fedezetcserére nemcsak ingó-, hanem ingatlanfoglalás esetén is sor kerülhet.[228]

A végrehajtás során lefoglalt ingó és ingatlan *vagyontárgyak értékesítésére* sor kerülhet elektronikus árverés, valamint hagyományos árverés keretében. Mód van ugyanakkor árverésen kívüli eladásra is, bizonyos törvényben meghatározott ingóságok értékesítésére speciális szabályok vonatkoznak, de sor kerülhet az értékesítésére bizományi szerződés keretében. Amennyiben az árverésen kívüli értékesítésre, illetve a speciális eladási szabályok alkalmazására nincs mód, akkor főszabály szerint elektronikus árverésen, kivételesen hagyományos árverésen kerül sor a vagyontárgy eladására.[229] Az állami adó- és vámhatság bizományos útján akkor értékesíti a lefoglalt vagyontárgyat, ha feltehetően az így elérhető vételár magasabb lesz, mintha az értékesítésre árverésen vagy elektronikus árverésen kerülne sor. A bizományi értékesítésről az adóhatóság végzést hoz.[230]

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 hirdetménnyel 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. Ammenyiben a végrehajtást az önkormányzati adóhatóság folytatja le, akkor a végrehajtás helye szerinti települési önkormányzat jegyzőjének is kézbesíteni kell a hirdetményt.[231]

---

[225] Avt. 52. § (1)–(2) bek.
[226] Avt. 52. § (4) bek.
[227] Avt. 53. §. (3) bek.
[228] Avt. 55. §. Ingatlanok esetén foglaláson az adós ingatlanának jelzálogjoggal való megterhelését is érteni kell.
[229] Avt. 57. §.
[230] Avt. 57. § (3a) bek.
[231] Avt. 61–62. §.

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 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.[232]

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.[233]

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.[234]

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.[235]

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.[236]

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.

[232] Avt. 65. §.
[233] Avt. 66–68. §.
[234] Avt. 59. §.
[235] Avt. 72–74. §.
[236] Avt. 77. §.

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 előárverezési jog illeti meg.[237]

A nyertes ajánlattevő a vételár letéten 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.[238]

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.[239]

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.[240]

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. Főszabály szerint az elektronikus hirdetmények megtekintése, az árverésen való részvétel, valamint az ajánlattétel díjmentes.[241] Azonban az EÁF-re való belépés regisztrációhoz, továbbá az üzemeltetési szabályokban foglaltak elfogadásához kötött.[242]

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

---

[237] Avt. 84–86. §.
[238] Avt. 80. §.
[239] Avt. 82. § (5) bek.
[240] Avt. 88. §.
[241] Kivétel ez alól az elektronikus ingatlanárverés, hisz az ajánlattevőknek ekkor is előzetesen letétbe kell helyezniük az ingatlan becsértékének 10%-át.
[242] Avt. 89. § (1)–(2) bek.

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.[243]

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.

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.[244]

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 törvénysértő 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 meghiúsultnak kell tekinteni, ha azt felettes szerv utóbb megsemmisítette.[245]

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 adósnak visszajár.[246]

7.5. A végrehajtási eljárás egyéb lényeges kérdései

A végrehajtás során felmerült valamennyi *költséget* az adós köteles viselni, mely költségekről az adóhatóság végzést hoz.[247]

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

- az adós lakóhelye vagy tartózkodási helye ismeretlen; vagy
- az adós külföldön lakik vagy hosszabb ideje külföldön tartózkodik; vagy

[243] Avt. 89. §. (7) bek.
[244] Avt. 92. §.
[245] Avt. 93. §.
[246] Avt. 94. §.
[247] Avt. 11. §.

- az adós székhelye nem fellelhető vagy székhelye ismeretlen; vagy
- a nem természetes személy adósnak nincs törvényes képviselője; vagy
- az adós céget a cégbíróság törölte a cégjegyzékből.[248]

Ügygondnok kirendelésére nincs szükség, ha az adósnak 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 büntetőeljárásban fiatalkorúval szemben kiszabott pénzbüntetést, a vagyonelkobzást, illetve a jogi személlyel szemben büntetőeljárásban kiszabott pénzbírságot kell rendezni. Ezek után kerülhet sor (2) a természetes személy jövedelemadójának előlegére, jövedelemadójára és annak járulékaira 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 kötötten nyilvántartott tartozások elszámolása következik. Csak mindezek után történhet meg (6) az egyéb tartozások kielégítése. Ha ugyanabba a kategóriába eső több tartozása van az adósnak, 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.[249]

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 megszüntetése várható, vagy ha az adós felfüggesztésre okot adó méltányolható körülményt igazol, s korábban – a végrehajtási eljárás ideje alatt – az adóst nem sújtották eljárási bírsággal.[250] A *végrehajtási eljárás szünetelésére* is sor kerülhet bizonyos eljárási cselekmények foganatosításakor, 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.-től különböző – törvény így rendelkezik.[251]

[248] Avt. 10. §.
[249] Avt. 13. §.
[250] Avt. 15. §.
[251] Avt. 16. § (1) bek.

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 okiratot visszavonták vagy megsemmisítették;
- a megszüntetést a behajtást kérő (behajtást kérő hatóság) kérte;
- az adós meghal, vagy jogutód nélkül megszűnik;
- törvény – Avt.-n kívüli egyéb törvény is – így rendelkezik.[252]

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 elölről 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;[253]
- az adós egész vagyonára elrendelt lefoglalás vagy bűnügyi 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.[254]

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*

[252] Avt. 18. §.

[253] 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.

[254] Avt. 19. §. (5)–(8) bek.

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.[255]

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 kétszázezer forint, nem természetes személy legfeljebb ötszázezer forintig terjedő eljárási bírsággal sújtható. Ha a jogsértést ismételten követik el, akkor természetes személlyel szemben legfeljebb ötszázezer forint, más személyekkel szemben maximum egy millió forint a kiszabható eljárási bírság összege.[256]

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.[257]

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 4. fejezetben korábban bemutattunk. 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 adóhatság az Avt., illetve a Vht. alapján hoz meg.[258]

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

[255] Avt. 20. §.
[256] Avt. 22. §.
[257] Avt. 23. §.
[258] Avt. 28. § (1) bek.

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.[259]

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 ennek keretében helybenhagyhatja, megváltoztathatja, megsemmisítheti, vagy az eljáró adóhatóságot határidő tűzésével az elmulasztott intézkedés megtételére kötelezheti.[260]

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 járásbíróságnak címezve.[261]

7.6. Visszatérés az esethez

A Ptk. általános szabályai szerint a követelések öt év alatt évülnek el. Az elévülés a követelés esedékessé válásától veszi kezdetét. E főszabály szerinti öt év alól kivételt meghatározhat a Ptk. maga, de a felek is dönthetnek ügyletük vonatkozásában az elévülési idő megváltoztatásáról. Erre vonatkozó megállapodásukat azonba írásban kell, hogy rögzítsék.[262]

Az Avt. 19. § (1) bekezdése szerint tartozás és meghatározott eljárási cselekmény végrehajtásához való jog az esedékesség naptári évének utolsó napjától számított négy év elteltével évül el. Az adójogban végrehajtási jog elévülése kapcsán a jogalkotó elválasztja egymástól a tartozás esedékessé válásának napját és a tartozás elévülésének kezdő napját. Az elévülés kezdő napjaként annak a naptári évnek az utolsó napját jelöli meg, mely évben a tartozás esedékessé vált.

Mivel a végrehajtási jog elévülése kapcsán a tartozás esedékességének napja és az elévülés kezdő napja elválik egymástól, felmerülhet kérdésként, hogy milyen hatással vannak eme két időpont között időszakban tanúsított hatósági, illetve ügyféli magatartások az elévülés folyamatára? A Kúria által adott rövid válasz szerint: semmilyen hatással nincsenek. Ennek indoka, hogy bár eme időszakban a tartozás esedékessé válik, de annak elévülése még nem veszi kezdetét – az majd csak a tartozás esedékessé válása évének utolsó napján kezdődik–, így addig az elévülés joghatásai sem állhatnak be. Olyan elévülési idő, amely még nem vette kezdetét, logikailag nem nyugodhat vagy hosszabbodhat meg. Kizárólag az elévülés kezdetét követően lezajlott végrehajtási cselekmények, események képesek az elévülés nyugvását, illetve az elévülési idő meghosszabbítását kiváltani.

---

[259] Avt. 24. §.
[260] Avt. 24–27. §.
[261] Avt. 26. § (4) bek.
[262] 2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről (Ptk.) 6:22. §

A Kúria a fejezet elején bemutatott ügyben hozott ítéletében úgy fogalmazott, hogy: *„az Avt. 19. § (1) bekezdésének helyes értelmezése szerint a végrehajtáshoz való jog elévülése az esedékesség naptári évének utolsó napján kezdődik meg, négy év elteltével következik be, és kizárólag az ezen időszak alatt foganatosított végrehajtási cselekmények alkalmasak az elévülési idő hat hónappal történő meghosszabbítására. A követelés esedékessé válásának időpontja és az adott év december 31. napja közötti időszak eseményei elévülési szempontból joghatás kiváltására nem alkalmasak.”*[263] Jelen ügyben hozott ítéletében kimondta továbbá, hogy a rendelkezésre álló adatok alapján a végrehajtáshoz való jog 2022. december 31. időponttal elévült.

A Kúria elsőfokú bíróság jogerős ítéletét megváltoztatta és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette, s kötelezte az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására, mely új eljárásban az önkormányzati adóhatóságnak a végrehajtási jog elévülése körében a fenti jogértelmezést kell követnie. Döntésében tehát elvi éllel rögzítette, hogy: *„az adójogi jogviszonyokban az elévülés, mint a közhatalmi jogérvényesítés időbeli korlátja csak akkor tölti be jogbiztonsági és korlátozó funkcióját, ha kezdő időpontja normatív módon előre és egyértelműen rögzített, ezért az Avt. 19. § (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a végrehajtási jog elévülése az esedékesség naptári évének utolsó napján kezdődik és kizárólag az ezt követő időszakban foganatosított végrehajtási cselekmények bírhatnak elévülési joghatással.”*

7.7. Önellenőrző kérdések

- Mikor kerülhet sor végrehajtási eljárásra?
- Hogyan indul a végrehajtási eljárás?
- Milyen végrehajtási módokat ismer?
- Az ingatlanvagyon értékesítése során, 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?

7.8. Érdekességek

- DARAI Péter – MÓRICZ Aliz (2025): Az adóvégrehajtás térülési rátájával kapcsolatos összefüggések. *Gazdaság és Jog*, 33. évf. 7–8. sz. 45–54.
- KOVÁCS Tibor (2025): Az adóvégrehajtás költsége, a költségátalány és a költségminimum. *Adó*, 39. évf. 8–9. sz. 96–100.
- SZÁNATAY Anikó Katinka (2025): Az adóvégrehajtás felfüggesztés és szünetelése. *Adó*, 39. évf. 8–9. sz. 100–104.
- SZÁNTAY Georgina – DARAI Péter (2021): A lakhatást közvetlenül szolgáló lakóingatlan az adóvégrehajtás gyakorlatában. *Glossa Iuridica*. 8. évf. 4. sz. 191–216.

[263] Kúria Kfv.V.35.217/2025/9. számú ítélete [35] pont.

- 241/2015. (IX. 08.) Korm. rendelet a természetes személyek adósságrendezési eljárásában a méltányolható lakásigény, továbbá lakásbérleti vagy lakáshasználati díj meghatározásáról.
- NAV (2026): *A végrehajtási eljárás alapvető szabályai*. Forrás: https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/ugyfeliranytu/nezzen-utana/inf_fuz/2026/56.-A-vegrehajtasi-eljaras-alapveto-szabalyai-2026.02.02
- Elektronikus Árverési Felület elérhetősége: https://arveres.nav.gov.hu

Felhasznált források

HALUSTYIK Anna (szerk.) (2015): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Pázmány Press.
SIMON István (2022): *Pénzügyi jog II.* Budapest, ELTE Eötvös Kiadó.

2017. évi CLIII. törvény az adóhatóság által foganatosított végrehajtási eljárásokról
2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról
1994. évi LIII. törvény a bírósági végrehajtásr

Az adózás eljárási jogáról szóló kötetünkben 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.

A kötet 7 fejezetből áll, melyek az adóeljárás szabályozási rendszerét tárgyalják, a 2018-ban hatályba lépett adóigazgatási szabályok által hozott változásokat bemutatva, egyúttal reflektálva a 2026-ban bekövetkezett, legfrissebb módosításokra is.

A kötet egyes fejezetei egységes szerkesztési elv szerint épülnek fel. Ennek lényege, hogy mindegyik témakifejtés induktív módon, egy-egy konkrét 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 és a 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 adóigazgatás jogi szabályozásának kérdésein túlnyúló folyamatok is feltárulnak.