

8. FEJEZET

Az adóeljárás jogi szabályozásának rendszere – Az adóeljárás alapelvei

*Bordás Péter*¹⁷⁵

Eset: korlátozott jogorvoslati lehetőség, változatlan bürokrácia

Az új adóeljárási szabályozás értelmében a jogorvoslati eljárásoknál nem lehet új bizonyítékra hivatkozni, amely korlátozhatja az adózói jogokat – állítja az ado.hu szakértője. Gyakorlati példákat is felsorol, így a parkolójegy, útnyilvántartás, építési napló, műszaki bejárás jegyzőkönyve, műszaki ellenőr megbízási szerződése is igazolhatta korábban a gazdasági esemény megtörténtét, ugyanakkor ezeket nem szokta az ellenőrzéshez bekérni az adóhatóság. Így, ha az adózó magától nem hivatkozott rájuk a hatósági döntés előtt, akkor ezekkel 2018. január 1-jét követően nem lehet fellebbezni jogorvoslati eljárás keretében.

Bevezetésre került a feltételes adóbírság intézménye. Ennek lényege, hogy ha az adózóra bírságot szab ki az adóhatóság, de az lemond a fellebbezési jogáról, akkor a kirótt adóbírság felét a hatóság elengedi. Ezzel nem a fellebbezéstől akarják eltántorítani az adózókat, inkább az időhúzást szeretnék megspórolni – mondta Izert Norbert helyettes államtitkár a Nemzeti Adókonzultáción.

Az új adóigazgatási szabályok nem teszik könnyebbé a jóhiszemű adózók kötelezettségeit – mondta a témáról Zara László, a Magyar Adótanácsadók és Könyvviteli Szolgáltatók Országos Egyesületének elnöke. Ugyanis az adónemek száma nem változik, ahogy a bevételek határideje és módja sem, azaz érdemi egyszerűsítést nem tapasztalhat majd a vállalkozások többsége. Továbbá kiemeli, hogy az egyesület a jogállamisággal ellentétesnek tartja, hogy miközben az adóhatóság kötelessége a tényállás bizonyítása, az adózó számára előírják, hogy teljességi

¹⁷⁵

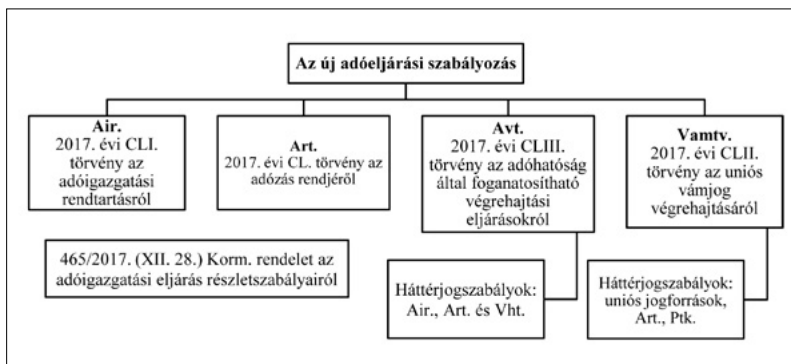
Bordás Péter tudományos munkatárs, MTA–DE Közszerzői Kutatócsoport.



nyilatkozatot tegyen. Az Adótanácsadók Egyesülete is tiltakozik az ellen, hogy az adózó a fellebbezésben, illetve a fellebbezés alapján indult eljárásban nem hivatkozhat új tényre vagy új bizonyítékra.

Forrás: <https://ado.hu/rovatok/ado/uj-art-megvaltozik-az-adozas-vilaga> (Letöltve: 2018. 03. 20.)

Adójogi szabályozások alatt azokat az anyagi és eljárásjogi szabályokat értjük, amelyek az adózási jogok gyakorlásának és a kötelezettségek teljesítésének kereteit adják. 2018. január 1-től átalakult az adóeljárési 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-jén hatályba lépett az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (Ákr.), amely 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.



8.1. ábra

Az új adóeljárési szabályozás

Forrás: saját szerkesztés

8.1. Az adóigazgatás szabályozása

Az adóigazgatási ügyekben széttagoltta 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.

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

Az újraszabályozás célja a jogalkotó szerint annak reprezentálása, hogy az állam az adóhatóságokon keresztül ügyfélközpontú szolgáltatást nyújt, segíti az adózókat adókötelezettségeik teljesítésében, ugyanakkor ezt oly módon teszi, hogy a költségvetés bevételi érdekei nem sérülnek, és minden kötelezett a jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően kiveszi részét a közteherviselésből.¹⁷⁶ A törvény adónemektől független, közös szabályok mentén határozza meg az adózás rendjét, amely 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.¹⁷⁷

¹⁷⁶ T/17994. számú törvényjavaslat indokolása.

¹⁷⁷ Art. 3–4. §.

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

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

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

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

Az új törvény a korábbi közigazgatási hatósági eljárás egyes speciális szabályait emelte át az adóeljárásba. Alapvetően az adóellenőrzéshez kapcsolódó fogalmakat és eljárásrendet értelmezi, az adózókat és az adóhatóságot megillető jogokat és az őket terhelő kötelezettségeket bontja ki. A törvény két ellenőrzési fajtát különít el, a jogkövetési vizsgálatot és az adóellenőrzést, de ezek felölelik tartalmukban a korábbi Art. ellenőrzési módszereit. Zárásként pedig a jogorvoslati lehetőségeket ismerteti az Air.¹⁷⁸

¹⁷⁸ T/17995. számú törvényjavaslat indokolása.

Az Air. megadja az adóigazgatási eljárás fogalmát, amely szerint: az adóigazgatási eljárásban az adóhatóság megállapítja az adózó jogait, kötelezettségeit, ellenőrzi az adókötelezettségek teljesítését, a joggyakorlás törvényességét, nyilvántartást vezet az adózást érintő tényekről, adatokról, körülményekről, és adatot igazol, illetve az ezeket érintő döntéseket érvényesíti.¹⁷⁹

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

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

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

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

Jogszabály eltérő rendelkezése hiányában az adóhatóság által foganatosított végrehajtási eljárásban az Air. és az Art. szabályait kell alkalmazni, azaz az Avt.-nek mögöttes jogszabálya az Air. és az Art. is.¹⁸⁰ Továbbá az Avt., az Air. és az Art. eltérő rendelkezése hiányában

¹⁷⁹ Air. 9. §.

¹⁸⁰ Avt. 2. §.

a végrehajtási eljárásban a bírósági végrehajtásról szóló 1994. évi LIII. törvény (Vht.) szabályai alkalmazandók.¹⁸¹ Azaz az adóhatóság által fogantatott 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.

8.2. A vámigazgatási szabályozás

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

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

Érdekeség, ha az Art. és a Vamtv. viszonyát vizsgáljuk, hogy az Art. 6. § (5) bekezdése alapján az Art.-ot kell alkalmazni az uniós vámjog végrehajtásáról szóló törvény, illetve a vámjogszabályok eltérő rendelkezése hiányában az Art. hatálya alá tartozó kötelező befizetések, különösen vám, adó, díj, költség, bírság, pótlék, kamat elszámolására; valamint jogszabály eltérő rendelkezése hiányában az előző pont alá nem tartozó olyan fizetési kötelezettségek elszámolására, amelyek megállapítása, nyilvántartása, beszedése, végrehajtása, visszatérítése, kiutalása vagy ellenőrzése a vámhatóság hatáskörébe tartozik. Ezek alapján az mondható, hogy vámigazgatási

¹⁸¹

Avt. 3–4. §.

ügyekben fő szabály szerint a Vamtv. 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.

8.3. Az adóeljárás általános alapelvei

Az alapelvek egy része az adózókat vagy az eljárás egyéb résztvevőit megillető jogokat és kötelezettségeket fejezik ki, illetve az adóhatósági hatáskör gyakorlásával kapcsolatos kötelezettségek általános jogelveit testesítik meg.¹⁸² Az alapelvek az egyedi eljárási szabályok alkalmazása során segítik az adott normák értelmezését, ugyanakkor normatív rendelkezésként közvetlenül jogalkalmazási döntés alapját képezhetik. Az új szabályozás érdekessége, hogy mind a négy törvény külön nevesít alapelveket, amelyek közül most az Air. és az Art. alapelveit emeljük ki, a Vht. alapelveiről a 12. fejezetben szólunk, míg a Vamtv. és annak alapelvei nem képezik jelen kiadvány témáját.

8.3.1. Az Air. alapelvei

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

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

- törvényesség (legalitás) elve;
- szakszerű és hatékony eljárás elve;
- a megkülönböztetés és „részhajlás” tilalma;
- egyedi elbírálás elve;
- méltányos eljárás elve;

¹⁸² T/17995. számú törvényjavaslat indokolása.

- tájékoztatási kötelezettség, az adózói jogok gyakorlásának előmozdítása;
- közérthetőség elve;
- a jóhiszemű eljárás követelménye, az együttműködési kötelezettség elve.

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

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

Az új szabályozás bevezeti az egyedi elbírálás alapelvét is, amely szerint jogszerű döntést az adóhatóság valóságghú 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.¹⁸³

8.3.2. Az Art. alapelvei

Az Art. alapelveiben nem tapasztalhatunk a korábbiakhoz képest jelentős változást, ugyanis a törvény azokat a normatív tartalommal bíró,

¹⁸³ T/17995. számú törvényjavaslat indokolása.

túlnyomórészt az adóhatóságra, egyes esetekben az adózókra és az eljárás egyéb résztvevőire is vonatkozó követelményeket határozza meg, amelyeket az eljárás során valamennyi adóügyben alkalmazni kell. Ilyen elvek:

- a rendeltetésszerű (célhoz kötött) joggyakorlás követelménye (joggal való visszaélés tilalma);
- a szerződés tartalom szerinti minősítésének követelménye (valódisági klauzula);
- az ügylet gazdasági eredmény szerinti minősítésének és a kapcsolott 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 kapcsolott 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 kapcsolott vállalkozásokra vonatkozó előírás szerint, ügyleteiket adózási szempontból a szokásos piaci ár alapulvételével kell minősíteni.

Alapelvi szabály a nemzetközi szerződéssel érintett jövedelem magyarországi adóztatása, amely 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 ket-tős 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 első és az utóbbi alapelvhez kapcsolódóan nevesíti a jogszabály, amely szerinti esetekben az adóhatóság az adót az összes körülményre, különö-sen a rendeltetésszerű joggyakorlás esetén irányadó adófizetési kötelezett-ségre figyelemmel állapítja meg, s ha az adó alapja így nem határozható meg, akkor becsléssel.¹⁸⁴

8.4. 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?

8.5. Érdekesség

- Az alábbi cikk az új és a régi Art. alapelveit elemzi és veti össze táblázatos formában: <https://ado.hu/rovatok/ado/az-uj-art-es-air-alapelveinek-bemutata-sa-2-resz> (Letöltve: 2018. 03. 12.)

¹⁸⁴ T/17994. számú törvényjavaslat indokolása.

Felhasznált irodalom

2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről

2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról

2017. évi CLII. törvény az uniós vámjog végrehajtásáról

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

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

T/17994. számú törvényjavaslat indokolása

T/17995. számú törvényjavaslat indokolása