

10. FEJEZET

Adómegállapítási módok – Adóhatósági eljárás és a jogorvoslatok rendszere

*Bordás Péter*²³⁵

Eset: ingatlan-adásvételi szerződés felbontásának adójogi következményei

A NAV revizorai egy áfakiutalási igény kapcsán bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végeztek. Ennek során feltárták, hogy az áfakiutalást kérő adózó értékesítette ingatlanát, és az ügyletről áfás számlát bocsátott ki a vevő részére. A vételár kiegyenlítése és a tulajdon-jog bejegyzése után a felek úgy döntöttek, hogy felbontják a szerződést, és visszaállítják az eredeti állapotot. Ennek megfelelően az eredeti eladó kiállított egy sztornó számlát, s ezzel rendezettnek tekintették az ügyletet.

Forrás: www.nav.gov.hu/nav/tudjon_rola/Az_ingatlan_adasvetel20180322.html (Letöltve: 2018. 03. 25.)

Kapcsolódó kérdések

- Vajon milyen adójogi következménye lett az ügyletnek?
- A NAV döntésével szemben milyen jogorvoslati lehetőséggel élhet az adózó?

²³⁵ Bordás Péter tudományos munkatárs, MTA–DE Közszerzői Kutatócsoport.



10.1. Az adómegállapítási módok

Adómegállapítási módok alatt azt értjük, hogy ki és milyen technikával határozza meg a fizetendő adót. Az adózás rendjéről szóló törvény (Art.) szerint az adót és a költségvetési támogatást az adózó önadózással; a kifizető és a munkáltató adólevonással; az adóbeszedésre kötelezett adóbeszedéssel; az adóhatóság pedig kivetéssel, kiszabással, illetve utólagos adómegállapítás keretében állapítja meg.²³⁶

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

10.1.1. Az önadózás

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

- vállalkozó (kivéve az építményadó, a telekadó, a gépjárműadó, a vagyonszerzési illeték, az áfa és a jövedéki adó speciális eseteiben, valamint a kiszabással megállapított eljárási illetékek esetében);
- áfa alanya vagy
- a személyi jövedelemadóját nem a munkáltatója (kifizetője) állapítja meg.²³⁷

²³⁶ Art. 46. §.

²³⁷ Art. 47. § (2) bek.

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

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

Az önadózás egyik fontos részkötelezettsége a bevallás, amelynek teljesítését a magánszemélyek személyi jövedelemadója esetében a NAV adóbevallási tervezet elkészítésével segíti elő erre irányuló kérelem nélkül.²³⁸ 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. A 2017-es adóévre vonatkozóan először adóbevallási tervezetet készít a NAV az általános forgalmi adó fizetésére kötelezett magánszemélyek és a mezőgazdasági őstermelők részére is. Az ellenőrzés és a jogkövetkezmények szempontjából az adóbevallási tervezet is önadózásnak minősül.

10.1.2. 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

²³⁸ Ez alól az egyéni vállalkozók kivételt képeznek, adóbevallási tervezetüket a NAV nem készíti el.

ezt, tükrözve azt, hogy a jövedelem megszerzésekor egyúttal levonásra és megfizetésre is kerül az adó (SIMON 2012, 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 járuléakai 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 adókülönbséget a magánszemélynek visszatéríti, valamint az előzőek elszámolásáról bizonylatot állít ki a magánszemély részére. A munkáltató (kifizető) az általa levont személyijövedelemadó-előleget és a járulékokat (természetbeni egészségbiztosítási járulék, pénzbeli egészségbiztosítási járulék, munkaerőpiaci járulék, valamint nyugdíjjárulék) az elszámolt hónapot (a kifizetés hónapját) követő hó 12. napjáig fizeti meg.²³⁹ 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 a késedelmi pótlék mellett mulasztási bírság is kiszabható. A bírság alapja a levonni, illetve megfizetni elmulasztott adó összege.²⁴⁰

10.1.3. Az adóbeszedés

Az adóbeszedés technikája nagyban hasonlít az adólevonáshoz, viszont a különbség abban áll, hogy az adólevonásnál a munkáltató által fizetendő járandóságból (az adóalany bevételeiből) kerül levonásra az adó összege. Addig az adó beszedésére kötelezett nem juttat bevételt az adó alanyának, sőt ellenkezőleg, tőle pénzt vesz át, valamely adóköteles tevékenysége miatt (SIMON 2012, 97). Az adóbeszedésre kötelezett kiszámítja az adó összegét, közli azt az adó alanyával, és az adót átveszi tőle.²⁴¹ Adóbeszedéssel mint technikával a hazai rendszerben az idegenforgalmi adó és a bérfőzés után fizetendő jövedéki adó esetében találkozhatunk.

²³⁹ Art. 47. §, valamint 3. számú melléklete.

²⁴⁰ Art. 232. §.

²⁴¹ Art. 48. § (2) bek.

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.²⁴² Ha ez megtörténne, vagy a beszedett adót nem fizeti meg, akkor az adóbeszedésre kötelezett a késedelmi pótlék mellett mulasztási bírsággal is sújtható.²⁴³ Az adóbeszedésre kötelezett a beszedett adóról az adó alapjának és összegének a megállapítására alkalmas nyilvántartást vezet, és az adóalanynak bizonylatot ad.²⁴⁴ Az adóbeszedésre kötelezett az általa beszedett adóról adott adóbevallását helyesbítheti, azaz élhet az önellenőrzés jogával.²⁴⁵

10.1.4. 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.²⁴⁶ Ez a megoldás az előzőekhez 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.²⁴⁷ Az adóhatóság a fizetendő adóról, az adófizetés módjáról és idejéről, továbbá – ha törvény előírja – az adóalapról, az adómentességről vagy adókedvezményről a bevallás (bejelentés) adatai alapján határoz.

²⁴² Htv. 34. §.

²⁴³ Art. 232. §.

²⁴⁴ 465/2017. Korm. rendelet 23. § (8) bek.

²⁴⁵ Art. 54. § (7) bek.

²⁴⁶ Art. 48. § (1) bek.

²⁴⁷ Art. 141. § (4) bek.

Adókivetés keretében a NAV határozattal állapítja meg:

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

Az önkormányzati adóhatóság *kivetéssel* állapítja meg:

- az építményadót, a telekadót, a magánszemély kommunális adóját;
- a belföldi gépjárművek adóját;
- továbbá – ha az önkormányzati rendelet másként nem rendelkezik – a települési adót.²⁴⁸

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.²⁴⁹

Illetékkiszabás útján a NAV határozatban állapítja meg:

- a vagyonszerzési illetéket (például ingatlanvásárlás esetén), továbbá
- az illetéktörvény szerint kiszabás alapján fizetendő eljárási illetéket.²⁵⁰

Az adóhatósági eljárás

Az adóhatósági eljárás alapvetően valamely jog vagy kötelezettség megállapítására irányul, így az adóhatóság feladata, hogy az ügyben hozott döntésében körülhatárolja a jogosultság gyakorlásának kereteit és a kötelezettség teljesítésének feltételeit (HERICH 2018, 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

²⁴⁸ Art. 141. §.

²⁴⁹ Art. 141. § (8) bek.

²⁵⁰ Art. 141. § (3) bek.

jogsértés és jogkövetkezménye megállapítására; vagy épp törvényben előírt fizetési kötelezettségtől való eltérés engedélyezésére.

Az adóhatósági eljárás megindítása

A hatósági eljárás hivatalból vagy az adózó kérelmére (bejelentésére, bevallására) indul.²⁵¹ A kérelem az adózó olyan nyilatkozata, amellyel hatósági eljárás lefolytatását, illetve a hatóság döntését kéri jogának vagy jogos érdekének érvényesítése céljából.²⁵² 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 (adókievetés, illetékkiszabás);
- az ellenőrzés megállapításairól szóló határozat meghozatala érdekében lefolytatott hatósági eljárás;
- az adózó minősítési eljárása.

A hatósági eljárás típusai

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

- kockázatelemzési eljárás;
- hatósági adómegállapítás bejelentés, bevallás alapján;
- utólagos adómegállapítás;
- az adó soron kívüli megállapítása;
- az adózó minősítési eljárása;

²⁵¹ Air. 29. §.

²⁵² Air. 44. §.

- 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.²⁵³

Ügyintézési határidők

Adóügyekben az általános ügyintézési határidő 30 nap, amelyet 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.²⁵⁴

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

²⁵³ Art. 135. §.

²⁵⁴ Air. 50. §.

az irányadó ügyintézési határidő kétszeresét, akkor pedig az összeg kétszeresét – az adózó részére visszafizetni.²⁵⁵

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 45 napon belül, a bevallási határidő elmulasztása esetén a mulasztásról való tudomásszerzést vagy az akadály megszűnését követő 15 napon belül, a bevallás pótlásával egyidejűleg terjesztheti elő az adózó.²⁵⁶

A kapcsolattartás

Az adóhatóság írásban, elektronikus úton (ez is írásbelinek minősül) vagy személyesen, telefonon (azaz szóban) tart kapcsolatot az adózóval és az eljárásban részt vevőkkel. Ha törvény másként nem rendelkezik, a kapcsolattartás formáját az adóhatóság tájékoztatása alapján az adózó választja meg, kivéve azokat, akik elektronikus ügyintézésre kötelezettek.²⁵⁷

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.²⁵⁸

Ha a tényállás tisztázása során szükséges, az adóhatóság felhívhatja az adózót okirat vagy más irat bemutatására, illetve nyilatkozattételre

²⁵⁵ Air. 51. §.

²⁵⁶ Air. 53. §.

²⁵⁷ Air. 36. §.

²⁵⁸ Air. 58. §.

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

Ha az ügyben jelentős tény vagy egyéb körülmény megállapításához különleges szakértelem szükséges, és az eljáró adóhatóság nem rendelkezik megfelelő szakértelemmel, akkor szakértőt kell meghallgatnia, vagy – legalább 15 napos határidő tűzésével – szakvéleményt kell kérnie. Továbbá az adóhatóság tárgyalás tartását is elrendelheti, ha a tényállás tisztázásához szükség van az eljárásban részt vevő személyek együttes meghallgatására.²⁵⁹

Az adóhatóság döntése

Az adóhatóság az adóügy érdemében határozattal, az eljárás során eldöntendő egyéb kérdésben végzéssel dönt.²⁶⁰ 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 igénybe vételével kapcsolatos tájékoztatást és a felmerült eljárási költséget –, továbbá a megállapított tényállásra, a bizonyítékokra, a mérlegelés és a döntés indokaira, valamint az azt megalapozó jogszabályhelyek megjelölésére is kiterjedő indokolást. Az adóhatóság döntése végleges, ha azt az adóhatóság már nem változtathatja meg.²⁶¹ Ha

²⁵⁹ Air. 62–68. §.

²⁶⁰ Air. 72. §.

²⁶¹ Air. 73–74. §.

a döntésben elírás, illetve számítási hiba van, és az nem hat ki az ügy érdemére, az adóhatóság a döntést kijavítja.

A döntést az adóhatóság közli az adózóval, valamint azzal, akire nézve az rendelkezést tartalmaz, és akinek a jogát vagy jogos érdekét érinti. Az adóhatóság a döntést írásbeli alapon történő kapcsolattartás esetén hivatalos iratként vagy elektronikus úton – ügyfélkapun keresztül – kézbesíti. Az adóhatósági irat a postai kézbesítés mellőzésével saját kézbesítő útján is elküldhető.²⁶²

A kézbesítés szabályait is rögzíti az Air. Az adózó vagy képviselője adóhatósághoz bejelentett címére, valamint Magyarországon lakóhellyel nem rendelkező külföldi személy magyarországi kézbesítési meghatalmazottja címére feladott adóhatósági iratot a kézbesítés megkísérlésének napján kézbesítettnek kell tekinteni, ha a küldemény az adóhatósághoz a kézbesítés eredménytelensége miatt érkezik vissza. A dokumentumot a postai kézbesítés második megkísérlését követő ötödik munkanapon kell kézbesítettnek tekinteni, ha az adóhatósági iratot a posta a rá vonatkozó szabályoknak megfelelően „nem kereste” jelzéssel küldte vissza az adóhatóságnak.²⁶³

Hatósági adómegállapítás bejelentés vagy bevallás alapján

Az adókimutatás, 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 szerint kiszabás alapján fizetendő eljárási illetéket az állami adó- és vámhatóság állapítja meg. A vagyonszerzési illeték esetében a határozat meghozatalára nyitva álló határidő 60 nap.

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

²⁶² Air. 76–77. §.

²⁶³ Air. 79. §.

nyilvántartások alapulvételével is megállapíthatja, ha a rendelkezésére álló adatok ismeretében a tényállás tisztázott.²⁶⁴

Utólagos adómegállapítás

Ha az adóhatóság az ellenőrzése során adókülönbözetet tár fel, azt utólagos adómegállapítás keretében állapítja meg 60 napon belül. A hatósági eljárás kezdő időpontjának a jegyzőkönyv, kiegészítő jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének napját, adózói észrevétel esetén a jegyzőkönyvre tett észrevétel beérkezésének napját kell tekinteni. A hatósági eljárás végén az adóhatóság határozatot hoz, amelyben megállapítja a bevallott vagy bevallani elmulasztott, valamint az ellenőrzés során feltárt adó alapját, különbözétét, a feltárt jogszabálysértés jogkövetkezményeit, továbbá kötelezi az adózót a megállapított adókülönbözet és a kirótt jogkövetkezmények teljesítésére, valamint teljesítési határidő tűzésével az ellenőrzés során feltárt szabálytalanságok, mulasztások megszüntetésére kötelez.²⁶⁵

Az adó soron kívüli megállapítása

Ez egy olyan, az adó megállapítására irányuló speciális eljárás, amelyre 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.²⁶⁶

²⁶⁴ Art. 141–143. §.

²⁶⁵ Art. 144–146. §.

²⁶⁶ Art. 147–149. §.

Az adó feltételes megállapítása

Az adópolitikáért felelős miniszter megállapítja az adózó kérelmére az általa közölt, jövőbeni ügylet áfakötelezettségét, illetve e kötelezettség hiányát, valamint jövőbeni ügyletnek nem minősülő, kérelemben konkrétan megjelölt ügylettel összefüggő társaságiadó-, személyijövedelemadó-, kisvállalatiadó- és helyi iparüzésiadó-kötelezettségek fennállását vagy azok hiányát. Az eljárás határideje 90 nap. Az eljárásban kötelező a szakmai képviselet.²⁶⁷

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

Az eljárás díjköteles, amelynek mértéke fő szabály szerint 5 millió forint, tartós feltételes adómegállapítás esetén 8 millió forint. Tartós feltételes adómegállapítás keretében kezdeményezhető a feltételes adómegállapítás társasági adót érintő részeinek jövőbeni jogszabályváltozásra tekintet nélküli alkalmazhatóságának megállapítása is.²⁶⁸

A szokásos piaci ár megállapítására irányuló eljárás

Az adózói kockázatok csökkentése érdekében az Art. lehetővé teszi, hogy az állami adóhatóság 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, amelynek díja annyiszor 2 millió forint, ahány oldalú eljárást kezdeményeztek a felek.²⁶⁹

A kockázatelemzési eljárás

Az adóhatóság az adókötelezettségek teljesítésével összefüggő kockázatok azonosítása, valamint az azonosított kockázatok fennállásának kizárása

²⁶⁷ Art. 164–166. §.

²⁶⁸ Art. 171. §.

²⁶⁹ Art. 174. §.

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.²⁷⁰

A fizetési halasztás és a részletfizetés engedélyezése

A fizetési könnyítés két formáját, a fizetési halasztást és a részletfizetést ismeri az adóigazgatás. Az adó egy későbbi időpontban történő teljesítésének engedélyezésével – nem elengedésével – előmozdítható az adófizetés hatékonysága. Az ilyen eljárások mindig kérelemre indulnak. A fizetési könnyítést abban az esetben engedélyezi az adóhatóság, ha a fizetési nehézség a kérelmezőnek nem róható fel, vagy annak elkerülése érdekében az úgy járt el, ahogy az adott helyzetben tőle elvárható, és a fizetési nehézség átmeneti jellegű, tehát az adó későbbi megfizetése valószínűsíthető.²⁷¹

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 a magánszemélytől levont járulékokra;
- az általános forgalmi adóról szóló törvény szerinti csoportos adóalany számára a csoportos adóalanyiség időszakában.

Fizetési könnyítés engedélyezése esetén fő szabály szerint késedelmi pótlékot is felszámol a hatóság, de méltányolható okból azt elengedheti. Ha a fizetési könnyítés – illetve az alábbi pontban szereplő – adómérséklés iránti kérelmet benyújtó adózó a kérelem benyújtásakor megbízható

²⁷⁰ Art. 135–140. §.

²⁷¹ Art. 198. §.

adózonak minősül, a kérelmével egyidejűleg annak sürgösségi eljárásban történő elbírálására irányuló kérelmet is előterjeszthet, amelynek 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.²⁷²

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.²⁷³

10.2. Jogorvoslatok az adóhatósági eljárásban

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

Az adóhatóság határozata ellen önálló jogorvoslatnak van helye, míg végzése ellen önálló jogorvoslatra csak akkor van mód, ha azt a törvény lehetővé teszi, egyéb esetben a végzés elleni jogorvoslati jog a határozat, ennek hiányában az eljárást megszüntető végzés ellen igénybe vehető jogorvoslat keretében gyakorolható.²⁷⁴ Jogorvoslati eljárás az Air. értelmé-

²⁷² Art. 200. §.

²⁷³ Art. 201. §.

²⁷⁴ Air. 118. §.

ben 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;
- a felügyeleti eljárás.²⁷⁵

10.2.1. A határozat, végzés módosítása és visszavonása

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

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

- a bíróság büntetőügyben hozott jogerős ítéletével megállapította, hogy az adózó adókötelezettsége teljesítésével összefüggésben csalást, költségvetési csalást, adócsalást, illetve munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalást követett el;
- a döntést hozó adóhatóság dolgozója a 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.²⁷⁶

²⁷⁵ Air. 119. §.

²⁷⁶ Air. 120. §.

10.2.2. A fellebbezés

Az adózó, illetve az, akire a határozat rendelkezést tartalmaz, az ügy érdemében hozott elsőfokú határozat ellen fellebbezhet. A határozathozatal előtt hozott végzés csak a határozat ellen benyújtott fellebbezéssel támadható meg, kivéve, ha a végzés elleni önálló fellebbezést az Air. megengedi. Önállóan fellebbezhetők például az eljárást megszüntető, a kérelmet visszautasító, az iratbetekintési jog korlátozását elrendelő vagy épp az eljárási bírságot kiszabó végzések.²⁷⁷

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.²⁷⁸

Változás 2018-tól, hogy a fellebbezésben és a fellebbezés alapján indult eljárásban nem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékra hivatkozni, amelyről a fellebbezésre jogosultnak az elsőfokú döntés meghozatala előtt tudomása volt, azonban a bizonyítékot az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő, a tényre nem hivatkozott.²⁷⁹ Ez fokozottabb körülményt vár el az adózótól.

Az adóhatóságnak a fellebbezést az ügy összes iratával, a fellebbezés beérkezésének napjától számított 15 napon belül, fel kell terjesztene a felettes szervéhez, az arról kialakított álláspontjával együtt. A felettes szerv a fellebbezéssel megtámadott döntést és a döntéshozatal 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 eljáró adóhatóságot új eljárásra utasíthatja, vagy a tényállás kiegészítése iránt maga intézkedhet, amelynek keretében az első fokon eljáró adóhatóságot – érdemi döntés meghozatala nélkül – a szükséges eljárási cselekmények elvégzésére utasíthatja.

A felettes szerv a határozat ellen irányuló fellebbezést határozattal, a végzés ellen irányuló fellebbezést végzéssel bírálja el. A felettes szerv a korábbi döntést helybenhagyhatja, megváltoztathatja vagy

²⁷⁷ Air. 122. §.

²⁷⁸ Air. 124. § (1) bek.

²⁷⁹ Air. 124. § (3) bek.

megsemmisítheti. Ha törvény eltérően nem rendelkezik, a fellebbezésnek a döntés végrehajtására halasztó hatálya van.²⁸⁰

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 helyben hagyhatja 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, amelyről 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.²⁸¹

10.2.3. A felügyeleti intézkedés

A felettes adóhatóság kérelemre vagy hivatalból, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter hivatalból felügyeleti intézkedést tesz, ha az ügyben eljáró 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 felterjesztetni a felügyeleti intézkedést gyakorlónak. A felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter a jogszabálysértő határozatot

²⁸⁰ Air. 125–127. §.

²⁸¹ Air. 129. §.

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.²⁸²

10.2.4. A közigazgatási per

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

Ha a jogsértés megszüntetésére felszólító ügyészi felhívásban megállapított határidő eredménytelenül eltelt, az ügyész közigazgatási pert indíthat az adóhatóság véglegessé vált döntése ellen, vagy az adóhatóság eljárási kötelezettségének elmulasztása esetén az adóhatóság eljárásra kötelezése iránt. Az adóhatósági döntés elleni közigazgatási perben egyezségnek nincs helye.²⁸³ A részletszabályokat a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény határozza meg.

10.2.5. Az ügyészi felhívás

Speciális jogorvoslati lehetőség, hogy ha az ügyész az ügyészségről szóló törvény alapján felhívással él, vagy sikertelen felhívás esetén fellép.

²⁸² Air. 128. §.

²⁸³ Air. 130. §.

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.²⁸⁴

10.3. Vissza az esethez

A fenti esetben a NAV megállapította, hogy mind az értékesítő, mind a vevő maradéktalanul teljesítette a szerződésben vállalt kötelezettségét, és a felek érvénytelenségi ok nélkül bontották fel a szerződést. Az adóhatóság első és másodfokon is kimondta, hogy az eredeti szerződés az áfatörvény szerint teljesült, így nem a szerződés felbontásáról, hanem visszaértékesítésről van szó. Ezért sztornó számla kiállításának nincs helye, helyette az adózónak, aki az alapügyben eladó volt, az alapügylet vevőjétől kell számlát kapnia. A NAV másodfokú határozata ellen benyújtott keresetre a bíróság is osztotta az adóhatóság álláspontját. A bíróság hangsúlyozta, hogy az áfatörvény rendelkezései szerint az ingatlan visszavásárlása új termékértékesítésnek minősül, amiről az eladónak, az eredeti vevőnek kell számlát kiállítania. A bíróság hivatkozott továbbá a KGD2009.128. számú eseti döntésre is, amelyben a Kúria egyértelmű álláspontja az volt, hogy az áfa rendszerében a megvalósult adásvételi szerződést utóbb nem lehet a számla helyesbítésével megszüntetni, mivel az új szerződésnek minősül.

10.4. Önellenőrző kérdések

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

²⁸⁴ Air. 131. §.

10.5. Érdekességek

- Alkotmányos jogorvoslat adóeljárásban. Az Alkotmánybíróság megsemmisítette a Kúria adóbírsággal kapcsolatos ítéletét a 22/2017. AB (IX. 11.) számú határozatában: <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=A17H0022.AB×hift=ffffff4&txtreferer=00000001.TXT> (Letöltve: 2018. 03. 12.)
- Az idegenforgalmi adó beszédésével kapcsolatos tájékoztatót tett közzé Eger városa, melyben az általános szabályok mellett speciálisan leírják, hogyan kell teljesíteni az adókötelezettséget: http://eger.hu/public/uploads/tajekoztato-szallashely-szolgaltatok-reszere-2016_5698bd55e429d.pdf (Letöltve: 2018. 04. 11.)
- A NAV tájékoztatója az adóbevallási tervezetről, közérthetően, határidőekkel: www.nav.gov.hu/nav/szja/szja (Letöltve: 2018. 03. 26.)

Felhasznált irodalom

HERICH György (2018): *Adótan*. Pécs, Penta Unió.

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

2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról

2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről

<https://ado.hu/rovatok/ado/uj-art-megvaltozik-az-adozas-vilaga> (Letöltve: 2018. 03. 28.)

www.nav.gov.hu/nav/tudjon_rola/Az_ingatlan_adasvetel20180322.html (Letöltve: 2018. 03. 25.)