

SUB LEGE LIBERTAS

Adóigazgatás és adóeljárás



Szerkesztette:
SZABÓ ANDREA

dialóg Campus

ADÓIGAZGATÁS ÉS ADÓELJÁRÁS

ADÓIGAZGATÁS ÉS ADÓELJÁRÁS

Szerkesztette:
Szabó Andrea

DIALÓG CAMPUS ❖ BUDAPEST, 2020

Szerzők

Czene-Polgár Viktória (2., 4., 5., 8., 14. fejezet)

Magasvári Adrienn (1., 3., 6., 9.1. fejezet)

Pajor Andrea (7., 9.2., 10., 11., 12., 13., 15., 16. fejezet)

Szakmai lektor

Sinkáné dr. Csendes Ágnes

© Kiadó, 2020

© A szerkesztő, 2020

© A szerzők, 2020

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

Tartalom

1. Adótani alapok	13
1.1. Az adóztatás célja, az adó funkciói	13
1.2. Az állami bevételek rendszere	14
1.3. Az adórendszer jellemzői.	16
1.4. Az adók rendszerezése.	18
2. A magyar adórendszer fejlődése, jellemzői	21
2.1. Középkor – az adózás kezdetei	21
2.1.1. Mi volt az adó?	22
2.1.2. Mindenkinek, ami jár.	22
2.1.3. Főbb változások, reformok	23
2.1.4. Főbb adófajták	25
2.2. Újkor	27
2.2.1. A kiegyezést követő időszak – a Wekerle Sándor-féle (második) adóreform	29
2.3. Legújabb kor	30
2.3.1. Az adórendszer „szocialista” átalakítása – a harmadik adóreform (1945–1957)	31
2.3.2. Nyolcvanas évek – negyedik adóreform	32
2.4. Az adórendszer jellemzői	33
3. Az állami adóhatóság létrehozása és szervezete	37
3.1. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal létrejötte	37
3.2. Az integráció folyamata.	39
3.3. Kormányzati célok az integrációval kapcsolatban	40
3.4. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal jogállása és szervezete	41
3.5. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal feladatrendszere	43

4. Az adóigazgatási eljárás szabályozása (Art., Air., vhr), az anyagi és az eljárási szabályok kapcsolata, az adóigazgatási eljárás alapelvei.	47
4.1. Az adóigazgatási eljárás szabályozása (Art., Air., Avt.)	47
4.1.1. A szabályozás módja.	47
4.1.2. Az adózás rendjéről szóló törvény (Art.)	48
4.1.3. Az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény (Air.)	49
4.1.4. Az adóigazgatási eljárás részletszabályait tartalmazó kormányrendelet	50
4.2. Az anyagi és az eljárási szabályok kapcsolata	52
4.3. Az adóigazgatási eljárás alapelvei	53
4.3.1. A törvényesség (legalitás) elve	53
4.3.2. A szakszerű és hatékony eljárás elve	54
4.3.3. A megkülönböztetés és „részrehajlás” tilalma	54
4.3.4. Az egyedi elbírálás elve	54
4.3.5. A méltányos eljárás elve	55
4.3.6. Tájékoztatási kötelezettség, az adózói jogok gyakorlásának előmozdítása	55
4.3.7. A közérthetőség elve	55
4.3.8. A jóhiszemű eljárás követelménye, az együttműködési kötelezettség elve	56
4.4. Az adózás rendjét meghatározó alapelvek.	56
4.4.1. A rendeltetésszerű (célhoz kötött) joggyakorlás követelménye (a joggal való visszaélés tilalma)	56
4.4.2. A szerződés tartalom szerinti minősítésének követelménye (valódisági klauzula)	57
4.4.3. Az ügylet gazdasági eredmény szerinti minősítésének és a kapcsolatos vállalkozások közötti szerződések minősítésének követelménye.	57
4.4.4. A nemzetközi szerződéssel érintett jövedelem magyarországi adóztatása	58
4.4.5. A becslés alkalmazásának lehetősége nem rendeltetésszerű joggyakorlás esetén	58

5. Az adóigazgatási eljárás általános szabályai – hatáskör, illetékesség, ügyintézési határidő	61
5.1. Hatáskör és illetékesség	62
5.1.1. Hatáskör	63
5.1.2. Illetékesség	64
5.2. Ügyintézési határidő	66
5.2.1. Az ügyintézési határidő	66
5.2.2. Az ügyintézési határidő túllépése	67
6. Az adózó fogalma, jogai és kötelezettségei; a képviselő szabályai az adóigazgatási eljárásban.	69
6.1. Az adóalany, az adózó és az adófizető.	69
6.2. Az adózó kötelezettségei	70
6.3. Az adózó jogai	71
6.3.1. Nyelvhaználathoz való jog	71
6.3.2. Kapcsolattartási jog	72
6.3.3. Iratbetekintési jog.	72
6.3.4. Nyilatkozattételi jog.	73
6.3.5. Jogorvoslathoz való jog	73
6.3.6. Képviselőhez való jog	73
6.4. Az adózó képviselője	74
6.4.1. Törvényes képviselő	74
6.4.2. Meghatalmazás	75
6.4.3. Különleges képviselői formák.	78
7. Az adóalannyá válás folyamata – bejelentkezési módok, adóalany-nyilvántartás, bejelentési kötelezettségek, adózási mód választásának bejelentése.	81
7.1. Bejelentkezés	81
7.2. Adóazonosító jel megállapítása bejelentkezés alapján, adóigazolvány.	83
7.3. Az adószámok magánszemélyek bejelentkezésének sajátosságai.	84

7.4. Egyéb vállalkozói csoportok bejelentkezésének sajátosságai .	86
7.4.1. A bejelentkezés folyamata	87
7.4.2. Egyéni vállalkozók	87
7.4.3. Cégbejegyzésre kötelezett adózók	89
7.4.4. Bíróság által nyilvántartott (civil) szervezetek	90
7.4.5. Törzskönyvi jogi személyek	92
7.5. Községi adószám és technikai azonosító szám megállapítása	93
7.6. Az adózók nyilvántartásba vétele és a bejelentendő adatok köre	94
7.6.1. Speciális bejelentési kötelezettségek	97
7.6.2. A bejelentési kötelezettség elmulasztása	98
8. Adóregisztrációs eljárás	101
8.1. Az adóregisztrációs eljárás szereplői	101
8.2. Az eljárás típusai	102
8.3. Az adóregisztrációs eljárás során vizsgált személyi kör	102
8.4. Az adóregisztrációs akadályok	103
8.5. Adóregisztrációs eljárás az adószám kiadását megelőzően . .	104
8.6. Adóregisztrációs eljárás a gazdasági társaság működése során . .	105
8.7. Jogorvoslat: fellebbezés, kimentési kérelem, felügyeleti intézkedés, bírósági felülvizsgálat	107
8.7.1. Kimentési kérelem	108
8.8. A határozat véglegessé válása	110
8.9. Igazolás az akadály hiányáról	110
8.10. Az adófizetési biztosíték	111
9. Speciális bejelentési kötelezettségek: EKÁER, élelmiszer-automata	113
9.1. Speciális bejelentési kötelezettségek: EKÁER	113
9.1.1. Az EKÁER bevezetésének háttere	113
9.1.2. Az EKÁER célja	115

9.1.3. Az EKÁER felépítése, működése	115
9.1.4. Bejelentési kötelezettségek	116
9.2. Speciális bejelentési kötelezettségek: élelmiszer-automata. . .	122
9.2.1. A bejelentési kötelezettség előírásának előzményei . .	122
9.2.2. A bejelentési kötelezettség teljesítése	124
9.2.3. Felügyelet	125
9.2.4. Az automaták üzembe helyezése	127
10. Adómegállapítási módok, a bevallások rendszere	129
10.1. Adómegállapítási módok	129
10.2. A bevallás szabályai.	132
10.2.1. Szja-bevallás ('SZJA).	136
10.2.2. Taobevallás ('29 és TAONY).	137
10.2.3. Adó- és járulékbевallás ('08 és '58).	138
10.2.4. Áfabevallás ('65)	139
11. Az adó megfizetése, elszámolása; adószámla-kezelés	143
11.1. Az adófizetési kötelezettség alanya	143
11.2. Az adó esedékessége	144
11.3. A megfizetés és a kiutalás módja.	146
11.4. Adószámla-kezelés.	147
11.4.1. Az adószámla funkciói	148
11.4.2. Az adószámla felépítése, a nyilvántartott adatok köre	149
11.4.3. Az adószámlával összefüggő egyéb rendelkezések . .	151
11.4.4. A visszatartási jog gyakorlása	154
12. Az adózók minősítése.	157
12.1. A bevezetés előzményei, a minősítés célja	157
12.2. Az adózói minősítés alanyi köre	158
12.3. Az adózó minősítésének időpontja, határideje	159
12.4. Az adózó minősítésének feltételrendszere	160
12.5. Az adózó kockázatos adózói minősítésének feltételei. . . .	163
12.6. A kockázatos adózói minősítés megszüntetése.	164

12.7. Az adózó értesítése a minősítésről.	165
12.8. Jogutódlással létrejött adózók minősítése	165
12.9. A megbízható minősítés előnyei	166
12.10. A kockázatos minősítés hátrányai	167
12.10.1. Hosszabb kiutalási határidő	167
12.10.2. Hosszabb ellenőrzési határidő	168
12.10.3. Emelt összegű késedelmi pótlék.	168
12.10.4. A késedelmi pótlék megállapításának rögzített kezdő időpontja	168
12.10.5. Adóbírsággal és mulasztási bírsággal kapcsolatos jogkövetkezmények	168
12.11. Az eltérő minősítések „ütközése” a bírság kiszabásakor. . .	169
12.12. A megbízható adózók listájának közzététele.	170
13. Kockázatelemzés és kockázatkezelés.	171
13.1. Az ellenőrzésre történő kiválasztás	172
13.2. A kockázatelemzési eljárás	173
13.3. Összegzés	177
13.4. Kockázatkezelés.	177
14. Adatkezelés, adótitok, adóhatósági adatszolgáltatás, adóhatósági igazolás.	179
14.1. Adatkezelés.	179
14.2. Adótitok	181
14.2.1. Az adótitok fogalma	183
14.2.2. Az adótitok megőrzése.	183
14.2.3. Az adótitok felhasználása	184
14.2.4. Az adótitokról történő tájékoztatás	185
14.3. Adóhatósági adatszolgáltatás.	188
14.4. Adóhatósági igazolás	191
14.5. Az adóhatósági igazolások típusai.	192
14.5.1. Adóigazolás.	193

14.5.2. Jövedelemigazolás	195
14.5.3. Illetőségigazolás	196
15. Speciális adatszolgáltatások: online pénztárgéppel történő adatszolgáltatás és online számlaadat-szolgáltatás	199
15.1. A számla, nyugta kibocsátásának alapvető szabályai	199
15.1.1. Számlaadási kötelezettség	199
15.1.2. A számla adattartalma	202
15.2. A nyugta.	205
15.2.1. A nyugta adattartalma	205
15.3. Online pénztárgéppel történő adatszolgáltatás	206
15.3.1. A bevezetés előzményei	206
15.3.2. Az online pénztárgépek használatához kapcsolódó kötelezettségek	208
15.3.3. A pénztárgépek üzemeltetéséhez kapcsolódó kötelezettségek	210
15.3.4. A bevezetés eredményei.	212
15.4. Online számlaadat-szolgáltatás	213
15.4.1. Az adatszolgáltatás módja	214
16. A MOSS és egyéb speciális eljárások.	217
16.1. Távolról nyújtható szolgáltatások – a MOSS-rendszer	217
16.1.1. A MOSS-rendszeren keresztül benyújtott héabevallással kapcsolatos tudnivalók	220
16.1.2. A befizetésre vonatkozó tudnivalók	221
16.1.3. Nyilvántartási szabályok	221
16.2. A szokásos piaci ár megállapítása	222
16.3. Az állami garancia beváltása	226
Felhasznált irodalom.	229
Jogszabályok jegyzéke	232

1. Adótani alapok

1.1. Az adóztatás célja, az adó funkciói

A közfeladatok elvégzéséhez az államnak bevételekre van szüksége. Az állami bevételek közül az egyik legfontosabb az adó, amelyet közvetlen ellenszolgáltatás nélkül követel meg az állam. Adózni viszont senki sem szeret, hiszen a fizetéssel szemben nem várhat közvetlen ellenszolgáltatást az államtól. Ráadásul az adóbevételekből finanszírozott állami szolgáltatásokból való részesedés pontos mértéke nehezen meghatározható, nem is befizetésárányosan részesedik az állampolgár.

Az állam által nyújtott szolgáltatásokat azonban finanszírozni kell az egész közösség érdekében. Ugyanakkor ezen szolgáltatások többségéért nem lehet piaci alapon pénzt kérni.

Vannak olyan természetű jóságok, amelyek fenntartása a közösség alapvető – általában biztonsági – szükségletét szolgálja, és az egész közösség igénybe veszi/veheti őket. Ilyen típusú szolgáltatások a közutak fenntartása, a járványok elleni védekezés, a belső és külső védelem (hadsereg, rendőrség), az igazságszolgáltatás, az állami adminisztráció biztosítása.

Vannak olyan szolgáltatások, amelyek ugyan piacivá tehetők, és léteznek is magánjellegű szolgáltatások ezeken a területeken, de valamilyen okból egészüket vagy bizonyos részüket közpénzekből finanszírozzák. Ilyen például az oktatás (mindenkinek meg kell adni az esélyt a tanulásra, és vele kvalifikált munkahely betöltésére), az egészségügy (az egészséges élethez a társadalom minden tagjának joga van, függetlenül vagyoni helyzetétől), a nyugdíj- és egyéb szociális ellátások rendszere (szolidaritási elv).

Egyes esetekben a hatalmon levő politikai erők költségvetési támogatásokkal is befolyásolni akarják a gazdaságot. Erre példa a mezőgazdaság támogatása az ágazat speciális jellegére (szezonális, nagy kockázat, alacsony jövedelmezőség, a vidék népességeltartó képessége, szavazóbázis biztosítása stb.) való hivatkozással, vagy infrastrukturális beruházások finanszírozása (például autópályák, lakossági kommunális beruházások),

egyes vállalatok, ágazatok támogatása munkahely-létesítési, -megőrzési vagy gazdaságstratégiai szempontokból.¹

Az adóztatás célja tehát

- a szociális (nyugdíj, segély, támogatás),
- az egészségügyi,
- az infrastrukturális (út- és vasútépítések),
- a rendvédelmi, igazgatási (minisztériumok, országos hatáskörű szervezetek működése),
- a környezetvédelmi,
- az oktatási (köz- és felsőoktatás), valamint
- az innovatív célú

kiadások fedezetének biztosítása.

Adóbevételekre tehát egyrészt az állami feladatok ellátásához, az állami intézmények működésének finanszírozásához van szükség (fiskális funkció), másrészt az adók az egyes társadalmi rétegek közötti jövedelmi egyenlőtlenségek mérséklésére szolgálnak (arányosítási, újraelosztási funkció), harmadrészt pedig befolyásolják a piaci szereplők magatartását: ha igény mutatkozik egyes fogyasztási szokások „szankcionálására” (például dohányzás vagy cukros üdítőitalok fogyasztása), akkor megoldás lehet az ehhez kapcsolódó adók mértékének jelentős megemlése (befolyásolási funkció). Az adóztatás révén tehát az állam hatást gyakorol a gazdaságra.

1.2. Az állami bevételek rendszere

Az állam bevételei között megkülönböztethetünk közjogi bevételeket, valamint az államot mint magánjogi jogalanyt megillető bevételeket.

A közjogi bevételek közé tartoznak:

- az adók,
- a vámok,
- az illetékek,
- a díjak,

¹ Bozsik Sándor (2017): Adózási alapismeretek. In FELLEGI Miklós szerk.: *Adózási ismeretek*. Miskolc, Miskolci Egyetemi Kiadó. 8. Elérhető: <http://gtk.uni-miskolc.hu/files/12244/Ad%C3%B3z%C3%A1si+ismeretek+jegyzet+2017.pdf> (A letöltés dátuma: 2018. 08. 15.).

- a járulékok,
- a bírságok.

Az *adó* olyan kötelező jellegű, vissza nem térülő, közvetlen ellenszolgáltatás nélküli, általános pénzbeli teljesítési kötelezettség, amelyet az állam vagy az általa felhatalmazott más közhatalmi szervezet (helyi, területi önkormányzat) az ilyen kötelezettségek nagyságát, feltételeit, valamint fizetési esedékességét meghatározó jogszabályok alapján hajt be.²

A *vám* olyan, közadó formájában alkalmazott gazdasági és kereskedelmi eszköz, amely árképzőként érvényesül a vámhatáron áthaladó áruk árában, korlátozza, illetve tereli azok forgalmát elsődlegesen azzal a céllal, hogy piacot teremtsen, illetve biztosítson a hazai termelők számára.³

Az *illeték* jellemzően valamilyen állami – nem gazdasági természetű – szolgáltatás ellenértéke. Eseti jellegű – például visszatérő vagyontáruházas, örökösödés, ajándékozás esetében (vagyonserzési illeték) vagy bírósági, közigazgatási ügyekben (eljárási illeték) találkozhatunk vele.

A *díj* meghatározott szolgáltatásért fizetett ellenérték. Az adó- és vámhatóság esetében ilyen például a szemledíj.

A *járulék* meghatározott célra, a későbbiekben jelentkező kiadások fedezetéül szolgál (például nyugdíjjárulék).

A *bírság* a jogszabályok érvényesítése céljából, szankciójelleggel kiszabott összeg. Itt megkülönböztethetünk meghatározott kötelezettség megszegése miatt, illetve jogsértő cselekmény miatt kiszabott bírságot.

Az állam magánjogi bevételei közé soroljuk

- az állami vagyon hasznosításából (koncessziós szerződésekből, az állami vagyon értékesítéséből), valamint
- a költségvetési szervek vállalkozási tevékenységéből

származó bevételeket.

Az állami kiadások finanszírozási forrásául hosszú távon elsősorban csak az állam bevételei szolgálhatnak, ezek között pedig legfontosabbak a különböző adóbevételek.

² KÁLLAI Lajos – SZTANÓ Imréné (2000): *Adók, illetékek, járulékok és vámok*. Budapest, Saldo Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt. 38–58.

³ HUSZÁR Ernő (1997): *Nemzetközi kereskedelempolitika*. Budapest, Aula Kiadó. 56.

1.3. Az adórendszer jellemzői

Az adórendszer az adott országban az adott időszakban működtetett adók összességét⁴ és az adóügyi intézmények összefüggő rendszerét⁵ jelenti.

Az adórendszer tehát alapvetően országspecifikus kategória. Az egyes országok adórendszerei az integrációs folyamat ellenére is különbözőek. A nemzeti adórendszerek sajátosságai azonban korunkban folyamatosan szűkülnek, ami

- az észszerű gazdasági megfontolások,
- a nemzetközi integrációs folyamatok,
- a különböző adóegyezmények, valamint
- az alkotmányos és jogi jellegű keretek

meglétére vezethető vissza.

Az adórendszer egyik legfontosabb kritériuma az érvényesíthetőség. Ez azt jelenti, hogy csak olyan adórendszer működtethető sikeresen, amely igazodik az adott ország társadalmi-gazdasági helyzetéhez, megfelel az adózók gondolkodásmódjának, kulturális fejlettségének, adottak (vagy megteremthetők) az adóigazgatás területén a tárgyi és személyi feltételek (megfelelő létszámban rendelkezésre álló szakképzett munkaerő, korszerű tapasztalat és információs rendszer).

De milyen az ideális adórendszer? Joseph E. Stiglitz szerint bármely jól működő adórendszernek a következő öt alaptulajdonsága van⁶:

- *Gazdasági hatékonyság*: nem szabad megzavarnia az erőforrások hatékony allokálását.
- *Adminisztrációs egyszerűség*: Igazgatása könnyű és viszonylag olcsó. Az adórendszer adminisztrációja jelentős költséggel jár, amely egyrészt az adóhivatal közvetlen költségeiből, másrészt az adófizetők közvetett költségeiből áll (az adónyomtatványok kitöltéséhez szükséges időtől kezdve az adótanácsadók honorálásáig).

⁴ FÖLDES Gábor (2004): *Adójog*. Budapest, Osiris Kiadó.

⁵ GALÁNTAINÉ MÁTÉ Zsuzsanna (2006): *Adó(rendszer)tan, EU-konform magyar adók*. Budapest, Aula Kiadó. 37–42.

⁶ STIGLITZ, Joseph E. (2000): *A kormányzati szektor gazdaságtana*. Budapest, KERSZÖV Kiadó. 395–544.

- *Rugalmasság*: A gazdasági feltételek megváltozása szükségessé teszi, hogy az adórendszerben módosítások történjenek (például az adókulcsok változtatása). Az adórendszer rugalmassága – az, hogy milyen gyorsan képes megváltozni, milyen ütemben számíthat a kormányzat a megváltozott adóbevételekre – a gazdaság stabilitása szempontjából igen fontos tényező.
- *Politikai felelősség*: Fontos elvárás, hogy az adórendszer egyes elemei jól körülhatárolhatóan, egyértelműen kifejezzék az adóztatás célját. Ez pedig az egyes tényálláselemek pontos meghatározásán is múlik.
- *Igazságosság*: tisztességes adózási feltételek megteremtését, a méltányos adórendszert jelenti.

Az adórendszer Herich szerint akkor működik jól, ha⁷ *egyszerű*:

- az adófajták könnyen áttekinthetők, az adó egyszerűen kiszámítható, nehéz eltitkolni, a szabályokat kijátszani, és a beszédese olcsó;
- *semleges*: az adó nem befolyásolja az adózó gazdasági döntéseit, azaz az adóköteles személy vagy vállalat az adó hatására ugyanúgy viselkedik, gazdálkodik, mint az adott adófajta nélkül (például nem tart vissza teljesítményt, nem torzítja a termelési tényezők hatékony felhasználását);
- *igazságos*: azok, akiknek a teherviselő képessége nagyobb (több a jövedelmük vagy nagyobb a vagyonuk), viszonylag többet is fizetnek adó címén;
- *konzisztens*: összhangban van a nemzetközi partnerek adórendszerével, az egyes adónemek hatása nem ellentétes (nem torzítják egymást);
- *stabil, kiszámítható*: ritkán változik, és a változás tendenciája látható, felmérhető.

Olyan adórendszer persze, mely a fent jelzett követelményeknek azonos mértékben megfelel (ideális) nincs.

Az államháztartás bevételeinek két fő forrása a jövedelem és a fogyasztás megadóztatása. A jövedelem – például fizetés – megszerzésének pillanatában adózik az állampolgár, akkor, amikor még nem is döntötte el, hogy mennyit kíván ebből elkölteni (fogyasztani) vagy megtakarítani. A fogyasztás után a javak vásárlásakor adózunk, tehát ha nem költünk pénzt, nem is adózunk. Az adórendszerek többnyire vegyes típusúak, az állam általában

⁷ HERICH György (2015): *Adó 2015 – magyarázatok*. Pécs, Penta Unió Oktatási Centrum. 10.

a jövedelmet és a fogyasztást is adóztatja. A jövedelem és a fogyasztás adóztatásának arányától függően két európai modellt különböztetünk meg:

- Az *angolszász típusú* szabályozásban a jövedelemadónak van jelentősebb szerepe, különösen magas és erősen progresszív a jövedelemadó.
- A *kontinentális*, német–francia típusú adórendszer inkább a hozadéki, a fogyasztási (forgalmi) és más közvetett adókra épít.⁸

1.4. Az adók rendszerezése

Az adók csoportosítása sokféle szempont alapján történhet. Az alábbiakban a leglényegesebb gyakorlati szempontokra hívjuk fel a figyelmet.

Az *adóztatási jog szerint* központi és helyi, illetve vegyes adókról beszélünk. A központi adók központilag szabályozottak, alapjuk, mértékük megállapítása, az adók beszedése az államigazgatás központi szerveinek feladata. Ilyenek például az általános forgalmi adó (áfa), a személyi jövedelemadó (szja). A helyi adók központilag nem szabályozottak, a helyi önkormányzatok döntenek alkalmazásukról, beszedésük is önkormányzati hatáskör. Helyi adók közé sorolhatjuk az iparűzési adót vagy az idegenforgalmi adót. Vegyes típusú adó a gépjárműadó, hiszen az adóztatási feladatok – bizonyos esetekben – megoszlanak az állami és az önkormányzati adóhatóság között.

Az *adóbevételek felhasználása szerint* megkülönböztetünk általános és céladókat. Az általános adók esetében az adóból származó bevétel felhasználási célja nincs meghatározva, míg a céladók esetében megjelölik azt a konkrét célt, területet, amire az adóbevételt fordítani kell. Általános adó például az áfa vagy az szja, céladó pedig a népegészségügyi termékadó (neta).

Az adó alanya tekintetében (*adóalanyiség szerint*) két típusú adóról kell szólnunk. Léteznek olyan adók, amelyeknek csak természetes személy lehet az alanya (általában ide soroljuk az szja-t, de a legjobb példa a nyugdíjjárulék), illetve olyan adókkal is találkozhatunk, amelyeknek kizárólag jogi személy vagy egyéb szervezet az alanya (társasági adó).

⁸ BOTOS Katalin – SCHLETT András – HALMOSI Péter (2015): *Államháztartástan*. Szeged, Szegedi Tudományegyetem Gazdaságtudományi Kar. 36–37. Elérhető: <http://www.eco.u-szeged.hu/oktatas/kepzesek/szint-szerint/mesterkepzes/kozgazdalkodas-es-kozpolitika/allamhaztartastan-jegyzet> (A letöltés dátuma: 2019. 09. 05.).

A *teherviselés alapján* az adókat két nagy csoportra szokták osztani, közvetlen (egyenest, direkt) vagy közvetett (indirekt) adókra. A közvetlen adók esetében a jogalkotó szándéka szerint az adó alanya és teherviselője egybeesik (például: szja). A közvetett adók vonatkozásában a törvényalkotónak az a szándéka, hogy az adót áthárítsák, vagyis az adó alanya és teherviselője elválik egymástól (például: áfa, jövedéki adó). Az adó teherviselője nem a termék értékesítője vagy a szolgáltatást nyújtó adóalany, hanem aki a terméket megvásárolja vagy a szolgáltatást igénybe veszi (végső fogyasztó).

Az *adó tárgya szerint* megkülönböztetünk jövedelmet terhelő adókat (például: szja), illetve beszélhetünk vagyont terhelő adókról (például: építményadó).

Az *adó mértéke szerint* beszélhetünk százalékos (adókulcs) és tételes (adótétel) adóról. Az adó lehet lineáris (állandó adókulcs), amikor az adóalap változásával arányosan változik az adó összege is (például a jelenlegi szja), vagy progresszív, amikor magasabb jövedelmi sávokban nagyobb, alacsonyabb jövedelmi sávokban pedig kisebb az adókulcs (például a régi, sávost szja), illetve létezik regresszív adó is, amikor fordított a helyzet, vagyis a magasabb jövedelmi sávokban egyre alacsonyabb az adókulcs.

Az *adók rendszeressége szerint* egyszeri és rendszeres adókról beszélünk. Az áfa vagy a társasági adó tipikusan rendszeres adó, az illeték ezzel szemben eseti fizetési kötelezettséget jelent, mint ahogy ugyanez a megállapítás igaz az idegenforgalmi adóra is.

Az *adómegállapítás módja szerint* az önadózást, a hivatalból történő adómegállapítást (kivetés, kiszabás), az adólevonást és az adóbeszedést megkülönböztethetjük meg. Ezekről részletesen a későbbi fejezetekben lesz szó.

1. táblázat

Az adók csoportosítása

SZEMPONT	TÍPUS	PÉLDA
adóalanyiség szerint	természetes személy	szja
teherviselés alapján	jogi személy	társasági adó
	direkt	szja, gépjárműadó
adóztatási jog szerint	indirekt	jövedéki adó, áfa
	központi	áfa, szja
	helyi	iparűzési,
	vegyes	kommunális,
		idegenforgalmi adó
adó tárgya szerint	jövedelmet terhelő	gépjárműadó
		szja, társasági adó
az adó mértéke szerint	vagyont terhelő	gépjárműadó
	lineáris	társasági adó, szja
	progresszív	korábban az szja
az adó felhasználása szerint	degresszív	
	általános adó	áfa, szja
	céladó	neta
az adó rendszeressége alapján	rendszeres	áfa, tao, szja
	egyszeri	idegenforgalmi adó

*Forrás: a szerző saját szerkesztése***Ellenőrző kérdések**

1. Sorolja fel az adóztatás legfontosabb céljait!
2. Mutassa be a közjogi (állami) bevételek rendszerét! Ismertesse, melyik bevételi forrásnak mi a fő funkciója!
3. Milyen szempontok szerint lehet rendszerezni az adókat?
4. Milyen adókat ismer a teherviselés joga szerint? Említsen példákat is!
5. Milyen adókat ismer az adóztatás joga szerint? Említsen példákat is!

2. A magyar adórendszer fejlődése, jellemzői

2.1. Középkor – az adózás kezdetei

A Kárpát-medencét meghódító nomád, legeltető állattenyésztéssel foglalkozó magyarság részben a kalandozó hadjáratok befejeződése, részben a központi hatalom megerősödése miatt – Géza, majd fia, István uralkodói tevékenységének köszönhetően – egyre inkább kezdett áttérni a letelepült, elsősorban földműveléssel foglalkozó életmódra. Ennek köszönhetően a fő megélhetési forrás és az elit jövedelmének alapja a föld lett.⁹ A Magyar Királyság első két évszázadában a földek döntő többsége az uralkodó tulajdonát képezte, aki – mivel a pénzgazdálkodás csak a 13. században vált általánossá az országban – leginkább természetben szedte be az adókat.

I. István az általa birtokolt területeket két részre osztotta:

- az *udvarbirtokra*, amely a király saját kezelésű birtoka volt, jövedelme az uralkodó háztartásának fenntartását szolgálta, a király és családja magánvagyonát jelentette;
- a *királyi vármegyére*, amely egyszerre töltött be közigazgatási, igazságszolgáltatási és katonai funkciót; irányítója, a várispán felelt az e területről beszedendő adókért, amelyek kétharmada a királyt, egyharmada az ispánt illette.

Az I. István által kialakított rendszer akkor kezdett felbomlani, amikor az uralkodók a magánbirtokaik után a várbirtokok eladományozásába fogtak. A földesúri magánkézbe kerülő területek nemcsak új közigazgatási rend kiépülésével jártak, de átalakult a magyar királyság haderejének szerkezete és az ezek fenntartását szolgáló királyi adóbevételek struktúrája is.

A 13. századtól kezdve a földek eladományozása miatt kieső jövedelmek pótlására az uralkodók a királyi felségjogból származó bevételekre

⁹ FONT Márta: A középkori Magyar Királyság. Az Árpád-házi királyok kora (970–1301). In ROMSICS Ignác szerk.: *Magyarország története*. Budapest, Akadémiai Kiadó. 81.

kezdtek építeni a kincstár bevételeit. Ugyancsak a 13. században jelent meg – a praediumok (birtokok) falvakká alakulását követően – a telek után fizetett földesúri járadék, a pénzben teljesítendő telekbér (terrarium). A föld mint vagyonelem adóztatásának ez volt a legkorábbi magyar típusa.¹⁰

2.1.1. *Mi volt az adó?*

A középkorban az adó az állam (a király), az egyház és a földesurak részére a szolgáltatásra kötelezettek által fizetett, illetve teljesített *pénz-, termény- vagy munkajáradékot* jelentett. Eleinte tehát, a természeti gazdálkodás viszonyainak megfelelően, inkább a természetben lerótt szolgáltatás volt a jellemző (például a szállásadási kötelezettség), míg a 13. század második felétől elterjedté vált ezen adófajták pénzjáradékra való átváltása. Egyik időszakban sem beszélhetünk azonban valamelyik adófajta kizárólagosságáról, a három járadékféle együttélése a feudalizmus egész ideje alatt megfigyelhető.¹¹

2.1.2. *Mindenkinek, ami jár...*

Az uralkodó által beszedett állami adók közé tartozott a pénzben fizetendő, szabadokra kirótt nyolcdénáros adó, a *kapnikon* (füstpénz), vagy a Dráván túli területekről kezdetben természetben teljesített nyestbőradó. Ugyancsak az uralkodót illették meg a királyi felségjog alapján kivetett *regálék*; ilyen volt például a pénzverésből származó „kamara haszna” vagy a bányaregále. Az idegen etnikumok elsősorban katonai szolgálattal tartoztak, de voltak más adók is (például a székelyek által teljesítendő ökörsütés). Állami (és földesúri) adó volt az elsőként II. András által szedett collecta, a rendkívüli adó.

A földesúri járadékok közé tartozott a *csőbőradó* és a *cenzus* – amely a jobbágytelek után fizetett pénzjáradék volt¹² –, illetve a jogilag egy- séges jobbágyság kialakulása után, 1351-től a minden földbirtokos által

¹⁰ HOMOKI-NAGY Mária (2012): Adók és adófizetők. *Rubicon*, 2012/6. sz. 29.

¹¹ KRISTÓ Gyula szerk. (1994): *Korai magyar történeti lexikon (9–14. század)*. Budapest, Akadémiai Kiadó. 29.

¹² SZILOVICS Csaba (2012): Az ingatlan- és vagyonadóztatás magyarországi helyzete. In *Miskolci Jogi Szemle*, 7. évf. 2. sz. 37–52.

a jobbágyságtól kötelezően beszedendő *kilenced*. Fontos megjegyezni, hogy a király is szedett a földesúri joghatóság alá tartozó népektől adót: a vár-ispánságokhoz tartozó várnépek és várjobbágyságok szolgáltatásain 2/3-1/3 arányban osztozott a megyés ispánnal, míg az udvarnokok adói teljes egészében őt illették.

Az *egyházi adók* közül a *tized* volt a legfontosabb, de ide sorolható a bizonyos szolgáltatások (esketés, temetés stb.) után fizetett stóla is.¹³

2.1.3. Főbb változások, reformok

II. András (1205–1235) uralkodása idején a király – főtisztviselői nyomására – új birtokpolitikát vezetett be. Addig a nemesek főként szolgálatukért kapták a fizetségüket, ezentúl – a királyi kegy jóvoltából – jövedelmük tekintélyesebb hányadát a birtokadományokból szereztek. A birtokok pedig örökjogon, feltétel nélkül kerültek az arra érdemesek tulajdonába. Egyes vármegyékben ezzel szinte teljesen eltűnt a királyi birtokállomány, s így II. András jelentős jövedelmektől esett el. Ezek pótlására a legkülönbözőbb módon próbált jövedelemhez jutni, például rendkívüli adókat vetett ki, vagy évente akár két alkalommal is elrendelte a pénzváltást, amelynek „illetéke”, a *kamara haszna* a királyi bevételt gyarapította. Az ezüstpénzeket ugyanis nem tiszta nemesfémből, hanem az ezüst és a réz ötvözetéből verték. Az érmék réztartalma időről időre egyre nagyobb lett, míg a névértékük nem változott, vagyis pénzrontás történt. A pénzt ugyanakkor kötelező jelleggel át kellett váltani az újabb veretűre, a két érték különbsége pedig jelentős hasznot hajtott a kincstárnak, egyszerű inflációs adó jellegű jövedelemhez juttatva az uralkodókat.¹⁴

Károly Róbert (1308–1342) idején Európa aranytermelésének 2/3-át a magyarországi bányák adták, ami megfelelő háttérrel jelentett egy új, értékálló pénz előállításához. Az aranyforintot 1325-ben vezették be (megtartva az ezüst és réz ötvözetéből készült dénárt is).

Az aranypénz bevezetésével egyidejűleg Károly Róbert elrendelte a nemesércek királyi monopóliumát, vagyis a nemesérc beváltása kizárólag

¹³ KRISTÓ (1994): 29–30.

¹⁴ ILONKA Mária (2004): *Az adózás története az őskortól napjainkig*. Budapest, Nemzeti Tankönyvkiadó. 76.

a királyi pénzverő kamaráknál történhetett, s a veretlen aranyat, ezüstöt kivonták a szabad kereskedelemről.

Miután Károly Róbert megszüntette a kötelező pénzbeváltást, pótolnia kellett az ebből származó kincstári hasznát. Ezért új adó beszedését rendelte el: minden olyan ház után, amelynek kapuján egy szénásszekér át tudott haladni, fizetni kellett (kapuadó), mértéke 18 dénár volt évente. A kapuadót tekinthetjük a jobbágyok első állami adójának, hiszen azt az uralkodó nem mint földesúr, hanem mint az állam vezetője követelte tőlük. A Károly Róbert által kivetett adók közül elsősorban a vámok érintették a polgárokat is.¹⁵ A legfontosabb a harmincadvám volt. A főútvonalakon felállított harmincadhelyeken a behozott és kivitt áruk értékének 1%-át fölözte le a kincstár. Később ez az arány 3,33% lett.¹⁶

Hunyadi Mátyás (1458–1490) uralkodásának idején, 1467-ben a királyi jövedelmek biztosítása érdekében megváltozott a pénzügy és mellette az adóügy, az adószedés rendszere is. A régi adófajtákra ugyanis sok megye mentességet szerzett, vagy beszedésük kikerült a királyi adószedők kezéből (például adóbérlőké lett). Mátyás ezért a kamara haszna helyett bevezette a királyi kincstár adóját.

Korábban az adó kivetésénél nem törődtek azzal, hogy hány család lakik a jobbágytelken, fizetni egyetlen kapu után kellett. Mátyás azonban a háztartások (a házakat jelölő füstnyílások, füstök) szerint vetette ki a kincstári adót (*füstpénzt*), mint ahogyan a háztartás lett az alapja az 1468-tól évente akár kétszer is beszedett *rendkívüli adónak*, amelyet a háborúk költségeire fordítottak. (Ezen adó rendkívülisége nem a ritkaságában vagy különlegességében állt, hanem azért volt rendkívüli, mert kivetését évről évre az országgyűlésnek kellett megszavaznia, ellentétben a királyi kincstár „rendes” adójával, amelynek beszedéséhez nem kellett a rendek jóváhagyása.) A kincstári adót és a rendkívüli hadiadót úgy szedték be a jobbágyoktól, hogy együttes összegük évi egy forintba rúgott.¹⁷

Mátyás eltörölte a harmincadvámot, de bevezette a távolsági kereskedelem behozatali és kiviteli vámját, a koronavámot, amelyet minden

¹⁵ DRASKÓCZY István (1990): *A magyar nép története 1526-ig*. Budapest, Ikva kiadó. 64.

¹⁶ ILONKA (2004): 77.

¹⁷ DRASKÓCZY István (1997): A honfoglalástól a 16. századig. In HONVÁRI János szerk.: *Magyarország gazdaságtörténete a honfoglalástól a 20. század közepéig*. Budapest, Aula Kiadó. 51.

kereskedéssel foglalkozó embernek fizetnie kellett. A névváltoztatással elérték, hogy a vámfizetés alól korábban szerzett mentességek megszűntek.¹⁸

A pénzügyi reformok eredményeként Mátyás adókból, sójővedelmekből, a pénzverő- és bányakamarák hasznából és a koronavámból álló éves bevétele 5-700 ezer forint körülire nőtt. Az általa felállított adórendszer gyakorlatilag 1715-ig fennmaradt.

A török hódoltság (16–17. század) idejét a kettős adóztatás jellemezte: a szultánnak *haradzst*, míg a magyar udvarnak kapuadót kellett fizetni, de a robot teljesítését is duplán várták.¹⁹ Ezen felül természetbeni szolgáltatásként tizedet szedtek például a gabona, a must, a piacra vitt zöldségek vagy a hal után.²⁰ A török hódoltság megszűnése után sem javult a helyzet: I. Lipót az 1671-ben kibocsátott adórendeletében többszörösére emelte az adók mértékét, hiszen a török ellen vívott háború kiadásait jórészt a magyar területekről származó adókból akarta finanszírozni.²¹ 1672-ben a bécsi udvar új adófajta-t vezetett be, amelyben a nemesekre öt forint fejadót vetettek ki.²² A Habsburgok hadiadó területén bevezetett „reformja” pedig a jobbágyokat sújtotta: a hadsereg számára történő szállásadást (kvártély), ellátmány biztosítását (porció) és a szállítási kötelezettséget (forspont) jelentett.

2.1.4. Főbb adófajták

- *Census*: Eredetileg a hospesek pénzjáradéka, földesúri adója volt, amely a különféle földesúri népek gazdasági és jogi egyesülésével a 13. század folyamán a jobbágytársadalomnak – egészen megszűnéséig – meghatározó adója lett. Közvetlenül vagy (a településre kivetett adó esetében) közvetve a gazdaságot, a telket terhelte, nagysága igazodott annak méreteihez: a féltelkes vagy kisebb gazdaság után arányosan kevesebb adót kellett fizetni.

¹⁸ ILONKA (2004): 82–83.

¹⁹ KALMÁR János (1992): *Magyarország története a 16–18. században*. Budapest, Ikva kiadó. 39.

²⁰ ILONKA (2004): 88–89.

²¹ BUZA János (1997): A török kori Magyarország gazdaságtörténete. In HONVÁRI János szerk.: *Magyarország gazdaságtörténete a honfoglalástól a 20. század közepéig*. Budapest, Aula Kiadó. 147–148.

²² SZABÓ Ildikó (2017): Az adómegállapítás jogtörténeti kialakulása és fejlődése. *Pro Publico Bono – Magyar Közigazgatás*, 2017/1. sz. 46.

- *Csőböradó*: Csőbörrel mérhető, termésben fizetett, a földesurat illető átalányadó. Nevét a csőbör űrmércéről kapta.
- *Kamara haszna* (lucrum camerae): Eredetileg a kincstárnak a pénzverésből származó bevételeit jelentette. A jövedelem abból adódott, hogy a kincstár a régi, jobb minőségű pénzért annak névleges értékén új, de rosszabb pénzt adott, és beváltási illetéket szedett.
- *Kapnikon*, azaz füstpénz: A Szent István király által bizánci hatásra elrendelt dénáradó. Bevezetése Magyarországon az 1020-as évekre tehető. Értéke nyolc dénár, és minden önálló termelőnek fizetnie kellett.
- *Kapudó*: Károly Róbert által 1336-ban bevezetett állami (királyi) egyenes adó, amelyet azok a jobbágygazdaságok fizettek, amelyek utcára nyíló kapuján (porta) egy szénával vagy gabonával megrakott szekér áthaladhatott. Az adó független volt a jobbágy teherbíró képességétől, gazdasága nagyságától, a jobbágyportán élők számától. Az 1467. évi országgyűlés törölte el.
- *Kilenced (nona)*: Földesúri adónem. Nagy Lajos király vezette be, az 1351. évi VI. törvénycikkkel. A gabona- és bortermés második tizedét jelentette, és a földesurak – ideértve ebbéli minőségükben a királyt, a királynét, vagy az egyházat is – jobbágynak kellett fizetniük. Csak a fallal körülvett városok mentesültek alóla. Bevezetését az 1349. évi nagy pestis pusztításai ösztönözték, amikor csökkent a népesség, és a nagybirtokosok túlzott kedvezményekkel csábították a köznemesek jobbágyságát a birtokaikra.
- *Rendkívüli adó*: Elsőként II. András által kivetett, a megszokottól eltérő, valamilyen alkalomhoz (hadjárat, hadba vonulás stb.) kapcsolódó állami (királyi) vagy földesúri adó. Pénzben vagy természetben (élelemben) szedték. Összege a 13. század végén és a 14. század elején portánként egy vagy fél fertót (fercto: a márka negyedrésze, mintegy 81 g ezüst értékű pénz) tett ki.
- *Tized*: A föld terméséből, állatokból, némely ipari termékből az egyháznak járó szolgáltatás. Magyarországon a tizedfizetést Szent István rendelte el, meghatározatlanul hagyva a tizedköteles javak körét. Főként gabonából, borból, bárányokból, méhkasból vettek tizedrészt, majd a 16. századtól szélesedett az adófajta alá eső javak köre: kecskével, sertéssel, tyúkfélékkel, lennel, kenderrel, kerti növényekkel. Eredetileg társadalmi jogállásra való tekintet nélkül, mindenki fizetett tizedet. A nemesi jogok elismertetésével, 1414-től még a jobbágytalan „kuriális” nemesek is mentesültek a fizetése

alól. A tized így a jobbágyság adója lett, miközben a földtelen zsel-lérektől tizedváltás fejében úgynevezett kereszténypénzt kezdtek szedni, amelynek mértéke általában hat dénár volt. A tizedet elvben teljesen a püspök vette kézhez, s egyházmegyéje intézményeinek fenntartására fordította. Ennek alapján engedte át a tized negyedét a plébánosoknak. Az árutermelés fejlődése vezetett az 1300-as évek elejére a tized pénzbeli behajtásához, amit az Aranybulla (1222), sőt az 1351. és 1498. évi törvények is hiába tiltottak. A tizedet az 1848. évi XIII. törvénycikk törölte el, illetve az egyház önként lemondott róla.²³

2.2. Újkor

A 17. századot a nemesi adómentesség elvének fenntartása, a jobbágyterhek növelése, valamint a pénzromlás jellemezte. Az adózás alapja továbbra is a portákra kivetett összeg volt.

Változást az 1707-es ónodi országgyűlés hozott, amely az adófizetés alapjává nem a vagyont, hanem a jövedelmet tette. Az adókötelezettséget kiterjesztették, megszűnt a nemesek, papok, tisztek adómentessége.²⁴

Az 1720-as évektől a szolgáltatás/beszolgáltatás helyett Magyarországon is a pénzben történő lerováás vált általánosan elterjedté. Az adóztatásban jelentősebb változás a 18. században, Mária Terézia uralkodása idején következett be, akinek 1767-es úrbéri rendelete szabályozta a robot és az egyéb szolgáltatások mértékét.²⁵ Ugyanakkor az ő uralkodásához köthető az 1741. évi VIII. törvénycikk, amely kimondta, hogy a „*telekkel semmiképpen ne járjon együtt a közteher*”, védve ezzel a nemesi adómentesség kiváltságát.²⁶ Ezt követően II. József 1781 és 1785 között birodalma egész területén megszüntette az örökös jobbágyságot, a parasztságot megvédte a földes-úri önkénnyel szemben, biztosította számukra telkük további művelését, a szabad költözés és pályaválasztás jogát, érintetlenül hagyta azonban az úrbéri viszonyokat.²⁷

²³ KRISTÓ (1994): 137., 151., 320–321., 325., 351., 574–575.

²⁴ KALMÁR (1992): 71.

²⁵ KAPOSÍ Zoltán (1997): Magyarország gazdaságtörténete 1700–1848. In HONVÁRI János szerk.: *Magyarország gazdaságtörténete a honfoglalástól a 20. század közepéig*. Budapest, Aula Kiadó. 182–183.

²⁶ SZILOVICS (2012): 38.

²⁷ KALMÁR (1992): 79–80.

A reformkortól a kiegyezésig – az első adóreform

A sorozatos háborúk leapasztották az államkincstár bevételeit, amelyek zömét az uralkodó számára biztosított regálejvédelmek adták. A másik forrást a hadiadó jelentette, amelyet az országgyűlés egy összegben szavazott meg. A közterheket természetesen továbbra is leginkább a jobbágyosság viselte, de a nemesi adómentesség intézményét egyre többen vitatták. 1844-ben Bezerédj István főnemes – okiratba foglalt felajánlásban, adójellegű teherként – Tolna megye részére kínált fel 300 forint hadi és házi (honi) adót, amelynek következő évekbeli mértékét a megyei adóbevételek és saját vagyona mértékéhez kötötte.

A köztelherviselés megvalósítására irányuló törekvéseket az 1848-as forradalom eseményei felgyorsították: az áprilisi törvények között elfogadtak olyan intézkedéseket is, amelyek az adórendszer megreformálására tettek javaslatot.²⁸ Eltörölték a nemesi adómentességet, megszüntették a jobbágyok földesuraknak fizetendő adóit, bevezették az általános és egységes adókötelezettséget, a köztelherviselést, eltörölték a tizedet és kötelezővé tették a jobbágyosság örökváltságát.²⁹

Kossuth Lajos pénzügyminiszterként az egyszerűsített adórendszer mellett emelt szót, ahol az adó alapját kizárólag a valóságos vagyon képezi, és az adókulcsot az országgyűlés határozza meg. Ezen elvek alapján 1848-ban adótörvény-tervezetet dolgozott ki, amelyben rögzítette a közadók kivetésének és begyűjtésének alapelveit, kísérletet téve az első adóreform bevezetésére. Elképzelésének megfelelően – az egyenes vagy direkt, valamint a közvetett vagy indirekt adók megkülönböztetésével – az 1849. évi VII. törvényekben új adókat is kivetettek. Ennek megfelelően bevezették

- egyenes adóként például a föld-, a ház- és a személyi adót,
- közvetett adóként például a pálinka-, illetve dohányárusítási adót és a bélyegdíjat.

Az adóbeszedés területi hatálya a község volt. Az adókivetőt rónoknak, az adóbehajtót tárnoknak hívták. Ezeket a tisztségviselőket a pénzügyminiszter nevezte ki.

A szabadságharc leverésével a magyar adóreform nem tudott beteljesedni, de az osztrák államgépezet – a megtorlás mellett – erőteljes tevékenységet

²⁸ 1848. évi VIII. törvénycikk a közös teherviselésről. Forrás: <https://net.jogtar.hu/getpdf?docid=84800008>.

²⁹ GERGELY András (1991): *Magyarország története (1790–1918)*. Budapest, Ikva kiadó. 47.

fejtett ki az adóügy területén. 1850-ben az osztrák adórendszert vezették be Magyarországon, a köztelherviselés gyakorlatát császári rendelet erősítette meg.³⁰ Az ezt követő másfél évtizedben az egyenes adók (föld-, ház-, kereseti adó) a háromszorosukra emelkedtek, a közvetett adók esetében az emelkedés még nagyobb, mintegy négyszeres volt. Ugyanakkor a bécsi kormányzat alig tett valamit annak érdekében, hogy az ország gazdasági fejlődése révén képessé váljon a megnövekedett terhek viselésére.³¹ Az ekkor bevezetett rendszer a század végéig fennmaradt.

2.2.1. A kiegyezést követő időszak – a Wekerle Sándor-féle (második) adóreform

A kiegyezést követően, 1868-ban vezették be az első magyar adóeljárás törvényt (1868. évi XXI. törvény „a közadók kivetése, befizetése, biztosítása, behajtása és pénzügyi törvényszékek felállítása” tárgyában).³² A dualista Magyarország modernizációjához szükség volt az adózási rendszer reformjára. Ezt kísérelte meg 1909-ben benyújtott törvénycsomagjával Wekerle Sándor miniszterelnök-pénzügyminiszter. Alapelvei között szerepelt az egysegítés és az egyenlőbb, arányosabb teherelosztás (hogy minden polgár képességei szerint adózzon). Ennek érdekében elrendelte az aránytalanul alacsony adó kategóriába sorolt földterületek újbóli osztályba sorolását, le szállította a föld- és a házadó, valamint a tőkekamat- és járadékadó kulcsát. A családtagok jövedelmét összevonták, ezen összeg alapján zajlott a családi jövedelemadózás. Általános kereseti adót határozott meg, a bevételek után egységes, 0,7 és 5% közötti progresszív jövedelemadót vetett ki.³³ Azon jövedelmek, amelyek a létminimumnál alacsonyabbak voltak, adómentességet élveztek – évi nyolcszáz koronában szabta meg az adómentes létminimumot –, a gyermekek után pedig adókedvezmény járt.

³⁰ KAPOSÍ (1997): 173–175.

³¹ FÓNAGY Zoltán (1998): Változó társadalom 1848–49-ben. *Beszélő*, 3. évf. 3. sz. Forrás: <http://beszelo.c3.hu/cikkek/valtozo-tarsadaom-1848%E2%80%93931849-ben> (A letöltés dátuma: 2019. 09. 05.).

³² SZABÓ Ildikó: Az adómegállapítás jogtörténeti kialakulása és fejlődése. In *Pro Publico Bono – Magyar Közigazgatás*, 2017/1. sz. 49.

³³ GÖRÖG STAUB Károly – PATAY Géza (2011): *Wekerle Sándor*. Budapest, Helikon Kiadó. 128–129.

A törvénycsomagból 1910-ben a föld- és házadóra vonatkozó rendelkezések életbe léptek,³⁴ és sorra létesültek a Magyar Királyi Adóhivatalok, ahol jól képzett szakembereket foglalkoztattak. Az első világháború kitörése miatt azonban a törvénycsomag további megvalósítására 1922-ig várni kellett.

2.3. Legújabb kor

Az I. világháború alatt az 1916. évi XXXII. törvény bevezette a vagyonadót, amelynek legkisebb kulcsa 1,2 ezrelék, míg legnagyobb kulcsa 5 ezrelék volt. A háborút követően a gazdasági stabilizáció alapját két, 1921-ben megjelent törvény adta, amelyek Hegedüs Lóránt pénzügyminiszter stabilizációs tervének részét képezték. Ezekben elvonták az I. világháború idején szerzett vagyonok egy részét (az 1921. évi XV. törvénycikk „a betétek, a folyószámlakövetelések és a természetben elkülönítve őrzött készpénzletek, továbbá a belföldi részvények és szövetkezeti üzletrészek, a külföldi pénznemek és a külföldi értékpapírok vagyonváltságáról”, valamint az 1921. évi XLV. törvénycikk „az ingatlanok, a felszerelési tárgyak, az áruraktárak, az ipari üzemek és egyéb jóságok vagyonváltságáról”). Ugyancsak 1921-ben jelent meg az öröklési és forgalmi adóról szóló 1921. évi XXXIX. törvénycikk.

A gazdasági fellendülést hozó húszas éveket követően a nagy világválság Magyarország gazdaságát is visszavetette, amely csak a harmincas évek közepére állt viszonylagosan helyre.³⁵ 1938-ban – amikor is az államháztartás szerves részét képezték a vagyonadók, amelyeket több mint négyszázezer adóalany teljesített³⁶ – összesen 72 adójogcímen 1,2 milliárd pengő adóbevétele volt az országnak. Ebből 42,8% volt az egyenes adók részaránya, 16,3%-a forgalmi adó, 13,4%-a illeték, 12,3%-a fogyasztási adó, 10,1%-a jövedék,

³⁴ SZABÓ Dániel (1996): Wekerle Sándor – A válságmenedzser. *Rubicon*, 1996/10. sz. Forrás: http://www.rubicon.hu/magyar/oldalak/wekerle_sandor_a_valsagmenedzser/ (A letöltés dátuma: 2018. 01. 08.).

³⁵ GUNST Péter (1999): *Magyarország gazdaságtörténete (1914–1989)*. Budapest, Nemzeti Tankönyvkiadó. 44–68.

³⁶ SZILOVICS (2012): 39.

5,1%-a vám volt.³⁷ A Horthy-kori Magyarországon 44% volt a legmagasabb jövedelemadó-kulcs.³⁸

2.3.1. Az adórendszer „szocialista” átalakítása – a harmadik adóreform (1945–1957)

A II. világháború után kialakított kommunista berendezkedés megszakította a modern adózás történetét. Az 1945 utáni adórendszer kiszámíthatatlan volt, mivel gyakran és jelentős mértékben változott. A jövedelemadóztatásban bekövetkezett változások főként a mezőgazdasági termelőket, a kisiparosokat, a kiskereskedőket és a szellemi szabadfoglalkozásúakat érintették.

Ebben az időszakban az adóterhek növekedése a közvetlen adók, a vagyon, az ajándékozási és az öröklési illeték esetében volt megfigyelhető, ami leginkább a magánvállalkozásokat és a külföldi tulajdonú vállalatokat sújtotta, míg az állami szektor és a munkajövedelmek terén csökkentek az adóterhek. A kormány 1946. január 1-jétől bevezette az adópengőt mint számolási egységet. Bankbetétek, hitelek és adóbevételek szóltak adópengőre, míg a mindennapi árak megállapítása, a munkabérek kifizetése „sima” pengőben zajlott. Az adópengő és a pengő közötti értékarányt naponta frissítették és kihirdették. 1946. május 18-án bevezették az adójegyet is. A pengővel mint törvényes fizetőeszközzel való fizetés helyett a közadókat adópengő, adójegy beszolgáltatása útján kellett leróni. A gazdasági stabilizáció legfontosabb lépéseként az 1946 augusztusában bevezetett forinttal sikeresen megfékeztek az inflációt.³⁹

1947-ben, a január 1-jei tulajdoni állapotok alapján egyszeri vagyondézmát alkalmaztak, amelynek alanyai azok a természetes személyek voltak, akiknek a vagyona a vizsgált időszakban meghaladta a 75 ezer forintot. Vagyonszaporulati dézsmát vetettek ki továbbá azokra, akiknek 1939. december 1-je óta jelentősen nőtt a vagyona.⁴⁰

Az 1950-es évek és az 1970-es évek vége között a jövedelemadóztatása tekintetében „adók nélküli” társadalomként létezett az ország. Néhány

³⁷ JUHÁSZ István szerk.: *Az adózás története*. Forrás: <http://docplayer.hu/238358-Az-adozas-tortenete-osszeallitotta-dr-juhasz-istvan.html> (A letöltés dátuma: 2017. 12. 09.).

³⁸ GÖRÖG STAUB – PATAY (2011): 129.

³⁹ ILONKA 2004

⁴⁰ SZILOVICS (2012): 39–40.

egyéb, jellegzetes, a lakosságot érintő adónem ezekből az évekből: házadó, községfejlesztési hozzájárulás, egyházi adó, honvédelmi hozzájárulás (az fizette, aki valamilyen okból nem teljesítette a kötelező sorkatonai szolgálatot), gyermektelenségi adó, gépjárműadó (ez utóbbi rövid megszakítással a magyar adórendszer állandó eleme volt a 20. század elejétől).

1968-ban vezették be az új gazdasági mechanizmust: a mezőgazdasági vállalkozások tevékenységében egyre nagyobb szerepet kaptak a melléküzemágak, s az adók köre is kiszélesedett (nyereségadó, termelési adó, illetményadó, eszközlekötési járulék, szövetkezetek jövedelemadója, erdőhasználati járulék), míg a magánszektorban tevékenykedők általános jövedelemadót és forgalmi adót fizettek.⁴¹

Az adókulcsok büntető jellegűek voltak: 500 ezer forint éves jövedelem felett 60%, 900 ezer forintos felett 75% volt az adókulcs (a teljes jövedelemre vetítve). A nagyvállalatokat – egyszerű miniszteri leiratban közölt – pótbefizetésekkel sújtották. A nyolcvanas évek elején szemléletváltás következett be: a kisszövetkezetekben, GMK-kban dolgozók munkajövedelmeit már kevésbé radikálisan adóztatták, így kiszélesedhetett a „második gazdaság”.⁴²

2.3.2. Nyolcvanas évek – negyedik adóreform

A nyolcvanas évek végén újabb adóreform következett, amelynek fő célja a nyugat-európai adórendszerekhez való közelítés, valamint az arányosabb közteherviselés megvalósítása volt. Az 1988-as reform az új, stabil pénzügyi szabályozásban, az áru- és pénzviszonyok megerősítésében, a gazdaságpolitikai döntésekhez biztosított korszerű eszközökben nyilvánult meg. A közvetlen adók szerepe csökkent, míg a közvetett adóké megnőtt. Egyes adók alapja és mértéke megváltozott (például a nyereségadóé), számos adókötelezettség pedig érvényét veszítette (például a béradó, a vagyonadó, az általános jövedelemadó stb.), és helyettük új adók léptek életbe (például az áfa, a jövedelemadó, a vállalkozói adó). Alapvető koncepcióvá vált az ön-adózás, a legfontosabb adónemek tekintetében a nyereség megadóztatása

⁴¹ BARÁT Mária szerk. (1994): *A magyar gazdaság vargabetűje*. Budapest, Aula Kiadó. 96–103.; ROMSICS Ignác (1999): *Magyarország története a XX. században*. Budapest, Osiris Kiadó. 438–450.

⁴² BENCsik Mária – SZENTKIRÁLYI Andrea: *Az adózás alapjai*. (elektronikus jegyzet.) Forrás: <https://www.scribd.com/document/362350833/Adozas-Alapjai-Jegyzet-2011-03-11> (A letöltés dátuma: 2017. 12. 09.).

mellett a hozzáadott érték típusú adó bevezetése utat nyitott a nemzetközi piacon való megjelenésnek, és a személyi jövedelmek megadóztatása vált a közteherviselés alapjává. A személyi jövedelemadó (szja) 1988-ban lépett életbe, előtte megtörtént a bérek „felbruttósítása”, amelynek alapelve az volt, hogy az adóval megnövelt (bruttó) személyi alapbér és a levonandó adóelőleg különbségeként képződött nettó bér egyezzen meg azzal a személyi alapbérrel, amelyet a dolgozó az adózás bevezetése előtt kézhez kapott.⁴³ Az adóreform befejező lépései az 1991-ben hatályba lépő helyi adózásról és az adózás rendjéről szóló törvények voltak.

Az 1988-as nagy adóreformot – hiányosságai ellenére (például a nemzetközi adóharmonizáció terén) – a mai magyar adórendszer alapjának tekinthetjük, amely megindította a magyar adórendszer összehangolását a fejlett országok gyakorlatával.

Természetesen az adórendszer fejlesztése, a változó társadalmi és gazdasági igényekhez történő illesztése – nem utolsósorban az uniós harmonizáció jegyében – folyamatos feladat. Ennek mentén történt meg az adózás rendjéről szóló törvény átfogó újraszabályozására 2003-ban, majd 2017-ben.

2.4. Az adórendszer jellemzői

Mint ahogyan arról az első fejezetben már részletesen szó esett, az adórendszer az adott országban egy adott időszakban működtetett, kötelező adók összességét jelenti,⁴⁴ amelyek jogi és gazdasági tekintetben egyaránt egységet alkotnak. *Az adórendszer a különböző adónemek olyan csoportosítása, amely nemcsak az adóforrások sokaságával számol, hanem az egyes adók tökéletlenségével is. Az adórendszer többféle adó céltudatos egymás mellett alkalmazása oly módon, hogy azok egymást kiegészítsék.*⁴⁵ Az adórendszer tehát az adók neveinek, fajtáinak (típusainak, formáinak), az adózás alapelveinek, az adómegállapítás, az adókimutatás, az adófizetés gyakorlati eljárásának az összessége.

Ismétlésként tehát: a jól működő adórendszer

- egyszerű (áttekinthető);

⁴³ BARÁT (1994): 107.

⁴⁴ FÖLDES Gábor (2004): *Adójog*. Budapest, Osiris Kiadó.

⁴⁵ HELLER Farkas (1943): *Pénzügytan*. Budapest, Magyar Közgazdasági Társaság. 173.

- semleges: a piacgazdaság működésének lehető legkisebb zavarát eredményezi, vagyis a piaci szereplők egymáshoz viszonyított pozíciója egyáltalán nem változik az adóztatás következtében;
- igazságos (méltányos): mindenkinek teherviselő képessége arányában kell kivennie részét a közkiadások finanszírozásából;
- hatékony: a közkiadások finanszírozásához szükséges bevételeket a gazdasági növekedés ütemének lehető legkisebb csökkentése mellett kell beszedni;
- stabil;
- kiszámítható;
- konzisztens: a nemzetközi partnerek adórendszerével összeegyeztethető.

Az adórendszer többféle funkciót tölt be:

- biztosítja az államháztartás bevételeit,
- segíti a gazdaságpolitikai célok elérését,
- támogatja a társadalompolitikai célok megvalósítását.

A magyar adórendszer *központi és helyi alrendszerre* tagozódik. A központi költségvetés bevételeinek több mint 80%-át az adó- és adójellegű befizetések alkotják.

A központi alrendszer alkotóelemei:

- a közvetlen adók (például: személyi jövedelemadó, társasági és osztalékadó, gépjárműadó),
- a közvetett adók (például: általános forgalmi adó, jövedéki adó, regisztrációs adó),
- a járulékok (például: munkaadói járulék, munkavállalói járulék),
- a díjak (például: környezetvédelmi termékdíj, környezetterhelési díj),
- a hozzájárulások (például: rehabilitációs hozzájárulás, egészségügyi hozzájárulás, szakképzési hozzájárulás), valamint
- az illetékek (például: öröklési és ajándékozási illeték, visszerthes vagyónátruházási illeték, eljárási illetékek).

A helyi alrendszer alkotóelemei – a helyi adók:

- építményadó,
- telekadó,
- kommunális adó,
- idegenforgalmi adó,

- iparűzési adó.

Adórendszerünk fő jellemzője az úgynevezett *főadók* erős koncentrációja. A négy főadó (általános forgalmi adó, jövedéki adó, személyi jövedelemadó és társasági adó) a központi költségvetés összes bevételeinek több mint háromnegyedét adja. Emellett a központi alrendszerhez tartozó Nyugdíjbiztosítási Alapból és Egészségbiztosítási Alapból folyik be meghatározó összeg a központi költségvetésbe. A magyar adórendszer szerkezeti sajátosságai közé tartozik továbbá a fogyasztást terhelő, úgynevezett közvetett adók GDP-hez viszonyított magas aránya és relatív túlsúlya.

Ellenőrző kérdések

1. Milyen adótípusok jellemezték a középkort? Kik és kinek fizettek adót?
2. Mikor vált meghatározóvá a „kamara haszna”? Miből származott ez a bevétel?
3. Mitől rendkívüli a „rendkívüli adó”?
4. Ismertesse I. Mátyás adóreformjának lényegét!
5. Mi volt a kilenced és mi volt a tized?
6. Mutassa be Kossuth Lajos adópolitikájának lényegét!
7. Mutassa be Wekerle Sándor adóreform-tervezetének lényegét!
8. Mi jellemezte a magyarországi adórendszert a II. világháború után?
9. Mit jelentett a '80-as évek végén a bérek felbruttósítása?

3. Az állami adóhatóság létrehozása és szervezete

Az adóigazgatási eljárás alanyi köre kettős. Az egyik alanya az állam, illetve az államot képviselő, annak nevében eljáró adóhatóság. Magyarországon 2011-től alapvetően két adóhatóságot különböztetünk meg. Az államháztartás központi szintjéhez kapcsolódó állami adó- és vámhatóságot, azaz a Nemzeti Adó- és Vámhivatalt, míg az államháztartás helyi szintjéhez kapcsolódóan, a helyi önkormányzatok pénzügyei tekintetében a jegyző minősül önkormányzati adóhatóságnak. Létezik azonban az önkormányzati adóhatóság döntései elleni fellebbezések elbírálására jogosult hatóság is, vagyis a fővárosi és a megyei kormányhivatal is adóhatóságnak minősül, ha az önkormányzati adóhatóság felettes szerveként (vagyis másodfokon) jár el. A fővárosi és a megyei kormányhivatal kizárólag akkor tekinthető adóhatóságnak, ha az önkormányzati adóhatóság felettes szerveként jár el.⁴⁶

A jogviszony másik szereplője az adózó, akiről, akinek jogairól és kötelezettségeiről majd a későbbi fejezetekben részletesen is szólnunk.

3.1. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal létrejötte

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal 2011. január 1-jén jött létre két szervezet, az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, valamint a Vám- és Pénzügyőrség egyesülésének eredményeként.

Az új szervezet létrehozását a két jogelőd szerv közel féléves közös előkészítő munkája előzte meg. A *két jogelőd szervezet* tevékenységét már az összevonást megelőzően is szoros és kiterjedt együttműködés jellemezte: információk megosztásával, közös ellenőrzésekkel és munkabizottságokkal, közös képzésekkel segítették egymás munkáját. Az integráció ezt az együttműködést intézményesítette, valamint költségtakarékosabb, rugalmasabb és az azonos célok, érdekek összehangolása révén hatékonyabb feladatellátást ígért a közös szervezeti működés eredményeképpen.

⁴⁶ Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény 22. §-a alapján.

Az *Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal* 1987. július 1-jétől működött mint államigazgatási szerv, kormányhivatal. Jogelődjei a Pénzügyminisztérium Ellenőrzési Főigazgatósága, azt megelőzően a Pénzügyminisztérium Bevételi Főigazgatósága, de tulajdonképpen a jogelődök sorát egészen a kiegyezést követően megalakult Magyar Királyi Adóhivatalokig lehet visszavezetni. Két szinten szerveződött, feladatait a Központi Hivatal szintjén (központi szerv) és a regionális igazgatóságok szintjén (területi szervek) látta el. Az integrációt megelőzően szakmai feladatainak ellátását a funkciók (adó-alany-nyilvántartás, bevallás, ellenőrzés, végrehajtás stb.) mentén szervezte az adóhatóság, azaz szervezeti struktúrája az adózói életútnak megfelelően felépített, funkcionális volt.⁴⁷ Személyi állományában köztisztviselőket és munkavállalókat foglalkoztatott (az integrációt megelőzően összesen körülbelül 16 ezer főt). Tevékenységi körébe pedig jellemzően az adók, járulékok, illetékek, kisadók (szakképzési hozzájárulás, játékadó, kulturális járulékok, környezetterhelési díj stb.) beszédése, ellenőrzése, a szerencsejáték-felügyelet tartozott, de nyomozó hatósági jogköre is volt egészen 2003-ig.

A *Vám- és Pénzügyőrség* az integrációt megelőzően több mint 140 éves múltra visszatekintő szervezet volt, hiszen jogelődjének, a Magyar Királyi Pénzügyőrségnek a felállításáról 1867. március 10-én Lónyay Menyhért pénzügyminiszter 1. számú körrendeletével rendelkezett.⁴⁸ A Vám- és Pénzügyőrség a központi államigazgatási szervek rendszerében a rendvédelmi szervek közé tartozott. Ennek megfelelően foglalkoztatott hivatásos szolgálati jogviszonyba tartozókat, illetve – jellemzően a funkcionális területeken – közalkalmazottakat (az integrációt megelőzően összesen körülbelül 7 ezer főt). Háromszintű szervezetrendszerben működött, központi szerve a Vám- és Pénzügyőrség Országos Parancsnoksága volt, területi szerveit a regionális parancsnokságok alkották, míg az elsőfokú eljárásokat a vámhivatalok végezték. A vámhatóság az „adónemek” szerinti (vám, jövedék, környezetvédelmi termékdíj, regisztrációs adó

⁴⁷ MAGASVÁRI Adrienn (2015): Adó- és vámhatóságok szervezeti integrációja – bilaterális összehasonlítás, avagy egy tanulmányút tapasztalatai. In ZSÁMBOKINÉ FICSKOVSKY Ágnes – SZABÓ Andrea szerk.: *Az adó- és vámszolgálatok aktuális kihívásai*. Budapest, Magyar Rendészettudományi Társaság. 172. Forrás: http://archiv.rtk.uni-nke.hu/uploads/media_items/az-ado-es-vamszolgalatok-aktualis-kihivasai.original.pdf (A letöltés dátuma: 2018. 01. 06.)

⁴⁸ KÖPF László (2003): *Fejezetek a magyar vámigazgatás és a pénzügyőrség történetéből*. Budapest, Typico Design. 11.

stb.) felosztáshoz igazította struktúráját.⁴⁹ Hatáskörébe tartoztak – többek között – a vámigazgatási, jövedéki igazgatási, büntildőzési-nyomozóhatósági, rendészeti igazgatási feladatok.

3.2. Az integráció folyamata

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal és a Vám- és Pénzügyőrség egyesítésének kérdése – figyelemmel a nemzetközi, elsősorban uniós tapasztalatokra⁵⁰ – már korábban és több alkalommal is szerepelt az egyes kormányok célkitűzései között.

Az *integrációs folyamat* 2010. június 14-én kezdődött, amikor kihirdették az állami vagyonnal való felelős gazdálkodás érdekében szükséges törvények módosításáról, valamint egyes törvényi rendelkezések megállapításáról szóló 2010. évi LII. törvényt, amely a Vám- és Pénzügyőrség, valamint az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal egyesítésének előkészítése érdekében a Vám- és Pénzügyőrség országos parancsnokát kormánybiztos irányítása alá helyezte. Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal és a Vám- és Pénzügyőrség egyesítését előkészítő kormánybiztos kinevezéséről és feladatairól szóló 1147/2010. (VII. 7.) Korm. határozat az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal és a Vám- és Pénzügyőrség egyesítésének előkészítése érdekében – a két szerv egyesítéséig – dr. Vida Ildikót, az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal elnökét kormánybiztossá nevezte ki. A kormánybiztos feladatai közé tartozott a Vám- és Pénzügyőrség Országos Parancsnoksága tevékenységének, továbbá a két szervezet egyesítéséhez szükséges jogszabályok előkészítésének irányítása.⁵¹

2010. november 19-én kihirdették a Magyar Közlönyben a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvényt (a továbbiakban:

⁴⁹ MAGASVÁRI (2015): 172. Forrás: http://archiv.rtk.uni-nke.hu/uploads/media_items/az-ado-es-vamszolgalatok-aktualis-kihivasai.original.pdf (A letöltés dátuma: 2018. 01. 06.).

⁵⁰ Az európai országok közül például Hollandiában (www.belastingdienst.nl), Dániában (www.skat.dk), Észtországban (www.emta.ee), Spanyolországban (www.agenciatributaria.es), Portugáliában (info.portaldasfinancas.gov.pt) és az Egyesült Királyságban (www.gov.uk) is összevont adó- és vámadminisztráció működik.

⁵¹ SZABÓ Andrea (2012): Kormányhivatal – rendészet? *Magyar Rendészet*, 12. évf. 4. sz. 147–153.

NAV tv.), amely 2011. január 1-jén lépett hatályba. Ezzel a hatállyal kezdhette meg működést a NAV.

3.3. Kormányzati célok az integrációval kapcsolatban

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal és a Vám- és Pénzügyőrség integrációja nagyon fontos szervezeti reformnak tekinthető, és a 2011. január 1-jén megalakult Nemzeti Adó- és Vámhivatal tudja leginkább szolgálni a kormányzat – a központi költségvetés bevételi előirányzatainak hatékonyabb és gazdaságosabb teljesítésére vonatkozó – célkitűzésének megvalósítását. Ahogyan arról a NAV-törvény preambuluma is rendelkezik, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal létrehozásának célja az állami adóhatósági és vámhatósági feladatok minőségileg új, hatékonyabb, eredményesebb, gazdaságosabb, átláthatóbb és költségtakarékosabb ellátása, az információáramlás korszerű biztosítása, az egységes elvek alapján felépülő és egységes irányítású szervezet kialakítása, a költségvetési bevételek integrált szervezet által történő biztosítása volt.⁵²

A kormányzat célja a két szervezet integrációjával az alábbiak szerint foglалható össze:⁵³

- egyszerűbb adórendszer kialakítása, ezen belül
 - az adóterhek csökkentése,
 - az adók számának csökkentése,
 - az adóbevallások egyszerűsítése;
- az egyszerűsített adózási módok körének szélesítése;
- az állam adó- és adójellegű bevételeinek teljes körű kontrollja és védelme;
- az adó- és statisztikai adminisztráció csökkentése;
- az egy helyen történő érdemi ügyintézés lehetőségének megteremtése;

⁵² A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény preambuluma.

⁵³ A kormányzati célok összegzése A nemzeti együttműködés programja (www.parlament.hu/irom39/00047/00047.pdf), a Széll Kálmán-terv (www.polgariszemle.hu/app/data/szellkalmanterv.pdf), Magyarország konvergenciaprogramja 2011–2015 (www.slideshare.net/helyipenz/magyarorszag-konvergencia-programja-2011-2015), valamint az Egyszerű állam: a vállalkozások adminisztratív terheit csökkentő közép-távú kormányzati program (<https://docplayer.hu/853288-Egyszeruallam-kormany-hu.html>; https://infoter.hu/attachment/0011/10596_egyszeru_allam_program.pdf) alapján történt.

- a pénzügyi és egyes más bűncselekményeket hatékonyan és eredményesen felderítő bűnügyi szervezetrendszer kialakítása;
- a költségvetést súlyosan károsító, büntetőjogi eszközökkel szankcionálható adózói magatartások feltárása, szankcionálása és visszaszorítása;
- a szolgáltató tevékenység erősítése;
- a szakmai feladatellátás minőségének javítása.

3.4. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal jogállása és szervezete

A jogi környezetben nem mindegy, hogy az adott személy vagy szervezet alapvetően milyen szerepet tölt be, milyen helyzetben áll a rá vonatkozó jogszabályok által meghatározott életviszonyokban, s ezzel összefüggésben milyen jogok illetik meg és milyen kötelezettségek terhelik. Ezt a jogi helyzetet (státust) nevezzük jogállásnak. A *jogállás* tehát olyan jogi helyzet, amelyet törvények vagy más jogszabályok, esetleg szerződések, megállapodások biztosítanak, szabályoznak.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal – jogállását és szervezetét tekintve – államigazgatási és fegyveres rendvédelmi feladatokat ellátó, a kormány eredeti jogalkotói hatáskörében kiadott rendeletében kijelölt miniszter (jelen esetben a pénzügyminiszter) által irányított, központi hivatalként működő központi költségvetési szerv, amely a központi költségvetésben önálló fejezetet képez.⁵⁴ Jelenleg a Nemzeti Adó- és Vámhivatal az egyetlen olyan, a központi államigazgatási szervek közé tartozó központi hivatal, amely fegyveres rendvédelmi feladatokkal is felruházott, hiszen a szolgálati körülmények között végzett, például bűnügyi vagy rendészeti tevékenység ellátásához nélkülözhetetlen ez a felhatalmazás.⁵⁵

A központi hivatalok általános ismérve, hogy a kormány által kibocsátott kormányrendelet hozza létre (kivéve a fegyveres rendvédelmi feladatokat ellátó központi hivatalt, mert az törvény által hozható létre),⁵⁶ és egy abban

⁵⁴ A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény 1. § (1)–(2) bekezdése alapján.

⁵⁵ SZABÓ Andrea (2016): Egy új „státusú” központi hivatal rendvédelmi feladatai. In DEÁK József – GAÁL Gyula – SALLAI János szerk.: *A toll sokszor erősebb, mint a kard. Rendészettudományi tanulmányok Prof. Dr. Főrizs Sándor 65. születésnapja tiszteletére*. Budapest, Nemzeti Közszerológiai Egyetem Rendészettudományi Kar. 202.

⁵⁶ A központi államigazgatási szervekről, valamint a kormány tagjai és az államtitkárok jogállásáról szóló 2010. évi XLIII. törvény 73/A § (1) bekezdése.

kijelölt miniszter irányítja őket. „A miniszteri irányítás egyben azt is jelenti, hogy a központi hivatal a miniszter feladatkörébe tartozó ügyekben jár el, de a minisztertől elkülönült önálló feladat- és hatáskörrel, önálló szervezettel és személyzettel rendelkezik.”⁵⁷

A központi hivatal területi szervekkel akkor rendelkezik, ha erre a központi hivatalt létrehozó törvény vagy kormányrendelet kifejezetten lehetőséget ad.⁵⁸ A NAV-törvény értelmében a Nemzeti Adó- és Vámhivatal a feladatait központi, illetve területi szervei útján látja el,⁵⁹ vagyis szervezeti felépítése hierarchikus, kétszintű struktúrába rendeződik.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal *központi szervei* a Központi Irányítás és a Bünyügyi Főigazgatóság.⁶⁰ *Területi szervei* pedig a megyei (fővárosi) adó- és vámigazgatóságok (22 db), a nyomozó hatósági feladatokat ellátó területi szervek, a bünyügyi igazgatóságok (7 db), a Fellebbviteli Igazgatóság⁶¹, illetve egyéb, *speciális feladatokat ellátó területi szervek*⁶². Utóbbiak közé tartoznak az alábbiak:

- Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (KAVIG)
- Repülőtéri Igazgatóság
- Bevetési Igazgatóság
- Szakértői Intézet
- Informatikai Intézet (INIT)
- Képzési, Egészségügyi és Kulturális Intézet (KEKI)
- Gazdasági Ellátó Igazgatóság (GEI)

A *központi szervek* alapvető rendeltetése az alsóbb fokú (területi) szervek felügyelete, szakmai ellenőrzése, irányítása, s mindemellett kiemelt feladatok tekintetében önálló tevékenység folytatása.

A *Központi Irányítás* feladatkörébe tartozik többek között a felüellenőrzési tevékenység, olyan szakmai feladatok elvégzése, amelyek az egész

⁵⁷ BALÁZS István (2014): *A közigazgatás központi szervei*. Budapest, Nemzeti Közszerológati Egyetem. 23.

⁵⁸ A központi államigazgatási szervekről, valamint a kormány tagjai és az államtitkárok jogállásáról szóló 2010. évi XLIII. törvény 73. § (3) bekezdése.

⁵⁹ A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény 3. §-a.

⁶⁰ A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény 4. § (1) bekezdése.

⁶¹ A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény 4. § (1) bekezdésének a)–c) pontja.

⁶² A Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015. (XII. 29.) Korm. rendelet 1. § (2) bekezdésének a)–g) pontja.

szervezetre kiterjedő vagy országos jelentőségűek, de a külföldi szervezetekkel történő kapcsolattartás, illetve a nyilvánosság általános tájékoztatása is.

A *Bűnügyi Főigazgatóság* a bűnügyi igazgatóságok felettes szerve. Mindemellett különleges, nagy jelentőségű, a társadalomra különösen veszélyes (például bünszervezetben elkövetett) bűncselekmények nyomozását önállóan is végzi.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal alapvetően a *területi szervek* munkájának útján tesz eleget társadalmi rendeltetésének. E szervek tevékenysége teremt közvetlen kapcsolatot az állampolgárok, valamint az állami adó- és vámhatóság között.

A *megyei adó- és vámigazgatóságok* azok a szervek, amelyek első fokon járnak el az állami adóhatósági, vámhatósági, valamint adó- és vámhatósági hatáskörbe tartozó hatósági ügyekben (kivéve azokat az ügyeket, amelyeket a jogszabály más szerv kizárólagos hatáskörébe utal). A megyei igazgatóságok kirendeltségeket is működtethetnek.

A *bűnügyi igazgatóságok* végzik a büntetőeljárásról szóló törvény (a továbbiakban: Be.) 36. § (2) bekezdésében meghatározott bűncselekmények megelőzését, felderítését, valamint nyomozását (kivéve azokat a bűncselekményeket, amelyek a Bűnügyi Főigazgatóság hatáskörébe tartoznak).

A *Fellebbviteli Igazgatóság* jár el a megyei igazgatóságok, a KAVIG, a Repülőtéri Igazgatóság, a Bevetési Igazgatóság és a Szakértői Intézet első fokon hozott döntéseivel, intézkedéseivel szemben induló jogorvoslati eljárásokban.

Az úgynevezett *speciális területi szervek* pedig a Nemzeti Adó- és Vámhivatal tevékenységi körén belül olyan feladatokat látnak el, amelyek valamilyen okból kiemeltek, különlegesek (például különleges szakismeretet, technikai háttérrel követelnek meg, esetleg speciális ügyféli körhöz kapcsolódnak), vagy egyediek (például földrajzi elhelyezkedésükből adódóan – repülőtér). Ezek a szervek országosan látják el többek között a képzési feladatokat (KEKI), az informatikai feladatokat (INIT) vagy a gazdasági feladatokat (GEI).

3.5. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal feladatrendszere

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal struktúrája három fő szakmai tevékenység köré szerveződik, úgymint az adóigazgatás, a vámigazgatás és a bűnügyi tevékenység. (A NAV feladat-, illetve hatásköre a jogelőd szervek

feladat- és hatáskörére épül, így ezen a téren az integráció jelentős változásokat nem eredményezett.)

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal hatáskörébe jellemzően az alábbi főbb tevékenységi körök tartoznak:⁶³

- *adóigazgatási feladatok*,
- vámigazgatási feladatok,
- jövedéki igazgatási feladatok,
- büntető és nyomozó hatósági feladatok,
- rendészeti feladatok,
- képzések, továbbképzések megszervezése és lebonyolítása,
- az Európai Csalásellenes Hivattal (OLAF) történő együttműködéssel és koordinációval kapcsolatban a külön törvényben meghatározott feladatok,
- fémkereskedelmi hatósági feladatok,
- valamint egészségmegőrzési, egészségügyi, szociális és kulturális feladatok.

A NAV *adóigazgatási jogkörébe tartozó feladatok* fókuszában a központi, valamint a közösségi költségvetést megillető adók, illetékek megállapítása, illetve beszedése áll. E tevékenységét elsősorban szolgáltató jelleggel, az ügyfelek tájékoztatása, adatok, nyilvántartások kezelése útján végzi. A szolgáltató tevékenység mellett ugyanakkor e szakterületen is markánsan jelen van a hatósági jelleg. Azért, hogy a gazdaság jogsértő szereplőit kiszűrje, a költségvetésbe történő befizetéseket biztosítsa, illetve kikényszerítse, továbbá hogy az ügyfeleket jogkövető magatartásra bírja, a NAV adóigazgatási feladatai körében ellenőrzéseket végez, hatósági tevékenységet folytat és végrehajtási eljárásokat fogantat.

63

A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény 13. §-a alapján.

Ellenőrző kérdések

1. Mely szervek minősülnek adóhatóságnak Magyarországon?
2. Ismertesse a NAV integrációjának legfontosabb lépéseit!
3. Melyek voltak a NAV jogelőd szervei, mi jellemezte ezeket a szervezeteket?
4. Sorolja fel a NAV-integrációval kapcsolatos kormányzati célokat!
5. Jogállását és szervezetét tekintve milyen szerv a NAV?
6. Melyek a NAV központi szervei?
7. Melyek a NAV speciális feladatokat ellátó területi szervei?
8. Melyik szerv jár el a megyei adó- és vám igazgatóságok első fokon hozott döntéseivel, intézkedéseivel szemben induló jogorvoslati eljárásokban?
9. Sorolja fel, milyen jellemző feladatai vannak a NAV-nak!

4. Az adóigazgatási eljárás szabályozása (Art., Air., vhr.), az anyagi és az eljárási szabályok kapcsolata, az adóigazgatási eljárás alapelvei

4.1. Az adóigazgatási eljárás szabályozása (Art., Air., Avt.)

Az adóeljárási szabályokat, az adózók és az adóhatóságok jogviszonyát – átfogó kódexként – 2017. december 31-ig az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény szabályozta. Azonban a hatálybalépése óta több mint 120 alkalommal módosított törvény a beiktatott technikai részlet-szabályok következtében bonyolulttá vált, fogalomhasználata nem volt egységes, a szabályozása pedig bizonyos esetekben következtelen volt. Emiatt szükségessé vált – az addig jól bevált, a költségvetési érdekeket védő szabályok megtartása mellett – az adóigazgatási eljárás új jogi szabályozásának kialakítása.

4.1.1. A szabályozás módja

Az adóigazgatási eljárásokat törvényi szintű és rendeleti szintű szabályok határozzák meg:

- Törvényi szintű szabályok:
 - az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Art.),
 - az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Air.),
 - az adóhatóság által foganatosítható végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény (Avt.);
 - az egyes adónemeket érintő eljárási részletszabályok az anyagi jogszabályokban találhatók meg (például Áfa tv., Szja tv., Tao tv.).
- Rendeleti szintű szabályok:
 - kormányrendeletek, miniszteri rendeletek [a törvények felhatalmazása alapján az egyes eljárási részletszabályok – például az ellenőrzés részletes szabályai –, továbbá a technikai jellegű szabályok – például

a folyószámla-elszámolási szabályok – rendeleti szintre emelkednek; ilyen, részletszabályokat tartalmazó rendelet a 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet az adóigazgatási eljárás részletszabályairól].

A szabályozás egyik legfontosabb változása a közigazgatási rendtartásról szóló törvény (Ákr.) és az adóigazgatási szabályok viszonya: az Ákr. már nem mögöttes szabályrendszere az adóigazgatási eljárást szabályozó törvényeknek. További változás, hogy sem az adózás rendjéről szóló, sem az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény *nem tartalmaz már hatásköri és illetékességi rendelkezést* a helyi adóügyet, települési adóügyet intéző szervre nézve. A helyi adóügyben, települési adóügyben az az önkormányzati adóhatóság jár el első fokon, amelynek önkormányzata (képviselő-testülete) a helyi adót, települési adót rendeletével bevezette.

4.1.2. Az adózás rendjéről szóló törvény (Art.)

Az Art. az egyes adókötelezettségekre vonatkozó adóigazgatási eljárásokhoz kapcsolódó, speciális részletszabályokat tartalmazza. Ezen belül foglalkozik:

- *az egyes adókötelezettségekkel* (ezt a kérdést a 6. fejezet részletesen tárgyalja);
- *az adatnyilvántartással és adatszolgáltatással*;
- *az egyes adóigazgatási eljárásokkal* (ügymint: kockázatelemzési eljárás; hatósági adómegállapítás bejelentés, bevallás alapján; utólagos adómegállapítás; az adó soron kívüli megállapítása; az adózó minősítési eljárása; az állami garancia beváltásához kapcsolódó eljárás; a feltételes adómegállapítás; a szokásos piaci ár megállapítása; a hozzáadott-értékadó-visszatérítési kérelemmel kapcsolatos eljárás; a közösség más tagállamaiban, illetve harmadik államban letelepedett adóalany általánosforgalmiadó-visszatérítetési jogának Magyarországon történő érvényesítésével kapcsolatos eljárás; különös eljárások; fizetési kedvezmények);
- *a jogkövetkezményekkel* (ügymint: pótlékok, bírságok, intézkedések);
- *az adótanácsadói, adószakértői tevékenységre vonatkozó szabályozással*;
- *az állami adó- és vámhatóság által nyújtott szolgáltatásokkal* (ezen belül például: a kezdő vállalkozások támogatása adókötelezettségeik teljesítésében, a természetes személyek személyijövedelemadó-bevallási kötelezettségének teljesítésében való közreműködés, a mobilalkalmazás

használatának biztosítása, telefonos ügyfél-tájékoztató és ügyintéző rendszer működtetése, a jogszabályban meghatározott adófizetési kötelezettség bankkártyával történő teljesítésének biztosítása, köztartozásmentes adózói adatbázis működtetése stb.).

A törvény melléklete rögzíti továbbá az állami adó- és vámhatósághoz bejelentendő adatok körét, a bevallások benyújtásának időpontjait, valamint a befizetésekre és azok határidejére vonatkozó rendelkezéseket.

4.1.3. Az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény (Air.)

Az Air. általános, az adóigazgatás egészére – tehát nem kizárólag az állami adó- és vámhatóság eljárásaira, hanem az önkormányzati adóhatóság eljárásaira is – vonatkozó törvény, amelynek célja, hogy keretet adjon az adóigazgatás szabályainak.

Jellemzői:

- Rövid, keret jellegű szabályozás.
- Az adóigazgatási eljárásban érvényesülő általános szabályok összessége.
- Rögzíti az alapvető ellenőrzési és jogorvoslati szabályokat.
- Beépíti az Ákr. rendelkezéseit (például hatáskör és illetékesség vizsgálata, kizárás, zárt adatkezelés, döntés stb.), ezáltal az adóigazgatási eljárás „kivett” eljárás lesz, azaz abban az Ákr. rendelkezéseit nem lehet alkalmazni.

Az Air. tartalmazza a következőkre vonatkozó szabályozást:

- az adóigazgatási eljárásokra vonatkozó egyes alapelvek;
- a hatáskör és illetékesség vizsgálata;
- a nyelvhasználat;
- a kizárás;
- az adatok zárt kezelése;
- a kiskorú, a cselekvőképtelen és a cselekvőképességében részlegesen korlátozott nagykorú, valamint a fogyatékossgal élő személy eljárási védelme;
- a kérelem visszautasítása;
- az ügyintézési határidő;
- az igazolási kérelem;
- a döntés;

- az eljárás megszüntetése;
- a semmisség;
- a tényállás tisztázása körében a tanúra, a szemlére, a szakértőre, a tolmácsra és a tárgyalásra vonatkozó rendelkezések;
- a képviselet;⁶⁴
- a kézbesítés;
- a biztosítási intézkedés;
- az ellenőrzés;
- a jogorvoslat;
- az eljárási költség.

Az adóhatóság által foganatosítható végrehajtási eljárásokról szóló törvény

Az Avt. külön rögzíti az adóhatóság végrehajtási tevékenységére vonatkozó szabályozást. Az Avt.-vel összhangban ugyanakkor – az Air. és az Art. eltérő rendelkezése hiányában – a bírósági végrehajtásról szóló 1994. évi LIII. törvényt is alkalmazni kell.

4.1.4. Az adóigazgatási eljárás részletszabályait tartalmazó kormányrendelet⁶⁵

A kormányrendelet számos, az új Air. és Art. által le nem fedett kérdésben fejt ki a részletszabályokat. Ezek zöme a korábbi szabályozás szerint az Art.-ban szerepelt, illetve pénzügyminiszteri/nemzetgazdasági miniszteri rendeletben volt megtalálható.

A kormányrendelet általános rendelkezései között találhatók meg:

- az ügyintézési határidőkre vonatkozó részletszabályok,
- az adóhatóság előtti képviseleti jogosultság bejelentésének és vizsgálatának szabályai,

⁶⁴

A kötelező szakmai képviseletet a jogszabály – a korábbiakkal ellentétben – csak három ügytípusra vonatkozóan tartja fenn: az adó feltételes megállapítására, a feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságának megállapítására, valamint a szokásos piaci ár megállapítására irányuló eljárásban. Természetes személyek esetében a kötelező szakmai képviseletre vonatkozó előírásokat a törvény nem tartalmazza, tehát bármely képviseleti jogosultságát igazoló nagykorú személy eljárhat magánszemély képviselőjeként az adóhatóság előtt. Jogi személyek vonatkozásában az általánosan irányadó szakmai követelmények állnak fenn az állandó meghatalmazásokkal kapcsolatban.

⁶⁵

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

- a változásbejelentés részletszabályai,
- az adószám törléséhez kapcsolódó részletszabályok,
- az adóbevallás kijavításának és kiegészítésének szabályai,
- a köztartozásmentes adózói adatbázisba történő felvétel szabályai,
- az adófizetés módját, időpontját rögzítő szabályok, valamint
- az egyenlegértéktő, a bizonylat és igazolás kiállításáról szóló és az adóhatósági igazolások kiállítására vonatkozó szabályok.

A kormányrendelet külön fejezetben ismerteti az adófizetési biztosíték megállapítására, teljesítésére és visszafizetésére, felszabadítására vonatkozó részletes szabályokat, az adóügylek elektronikus intézésének speciális szabályait, valamint az ellenőrzés közös szabályait. Ezek között:

- a helyszíni ellenőrzés megindítására,
- a megbízólevél tartalmára,
- a központosított ellenőrzésre,
- a kapcsolódó vizsgálatra,
- az ellenőrzés lefolytatására, továbbá az ellenőrzés során az adóhatóságot megillető jogokra és kötelezettségeire, valamint
- a fuvarozott termékek ellenőrzésére vonatkozó részletszabályokat.

Külön fejezet rendelkezik:

- az adóellenőrzés különös szabályairól – e fejezetben többek között az egyszerűsített adóellenőrzés, a becslési eljárás részletszabályai, illetve külön a személyi jövedelemadó és az általános forgalmi adó ellenőrzéséhez kapcsolódó becslések részletszabályai találhatók;
- a jogkövetési vizsgálatról;
- az adóteljesítmény számításának, a kiemelt adózók kijelölésének, illetve az legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók körének megállapítási szabályairól [a korábban a 4/2012. (II. 14.) NGM rendeletben található szabályok kerültek át a kormányrendeletbe];
- a feltételes adómegállapítás iránti kérelemre indult eljárás (a kérelem és nyilvántartása, a díjfizetés és visszatérítése, valamint a döntés) részletszabályairól [a korábban a 39/2006. (XII. 25.) PM rendeletben található szabályok kerültek át a kormányrendeletbe];
- a szokásos piaci ár megállapítása iránti kérelemre indult eljárás (a kérelem, a nyilvántartás, az éves jelentéstételi kötelezettség, a díj kezelése stb.) részletszabályairól;

- az adókötelezettségek teljesítése során alkalmazandó térítésköteles nyomtatványok előállítóinak és forgalmazóinak kiválasztásáról.

4.2. Az anyagi és az eljárási szabályok kapcsolata

A kötelezettségek teljesítésére vonatkozó szabályok egy részét – főleg az adatszolgáltatás és a bejelentés, illetve a változásbejelentés vonatkozásában – nem az Art. vagy az Air., hanem az egyes adónemekre vonatkozó törvények tartalmazzák. Vannak továbbá olyan, korábban törvényi szinten rendezett kérdések, amelyeket jelenleg végrehajtási rendelet szabályoz (lásd lejjebb).

A személyi jövedelemadóról szóló törvénybe (Szja tv.) átvitt rendelkezések:

- a külföldi személyek egyes jövedelmei adózásának különös szabályairól szóló rendelkezések;
- az átalányadót vagy a tételes átalányadót fizetők adózásának rendje;
- a termőföld bérbeadásából származó jövedelem adóztatásával kapcsolatos rendelkezések;
- a bevallási tervezettel kapcsolatos egyes részletszabályok;
- a munkáltató/kifizető által megállapított adó/adóelőleg utólagos módosításának szabályai;
- az adó- és járulékkülönbözet elszámolására vonatkozó szabályok.

Az általános forgalmi adóról szóló törvénybe (Áfa tv.) átvitt főbb szabályok:

- az általánosforgalmiadó-alanyok összesítő nyilatkozattételi kötelezettsége, valamint ezek részletszabályai;
- a személygépkocsi Közösségen belüli beszerzéséről, illetve az új közlekedési eszköz értékesítéséről történő adatszolgáltatás szabályozása;
- a rendelkezés, amelynek értelmében adatszolgáltatási kötelezettség terheli az egyes gabonaféléket, olajnövényeket és fehérjenövényeket, valamint az egyes acélipari termékeket értékesítő és beszerző adóalanyokat;
- azon bejelentési kötelezettségre vonatkozó részletszabályozás, amely szerint az adóalanyok az áfabevallásukkal együtt kötelesek úgynevezett összesítő jelentést adni partneri szinten azon általuk kibocsátott és befogadott számlák egyes adatairól, amelyekben az áthárított adó összege eléri vagy meghaladja az 1 millió forintot;

- a számlaszintű adatszolgáltatás szabályozása (amely szerint a 100 ezer Ft áfaösszegű értékhatár elérése esetén a számla adatairól azonnali, automatikus adatszolgáltatást kell teljesíteni).

A társaságiadó-törvényben (Tao tv.) szabályozott új rendelkezések:

- az eltérő üzleti éves adózók adókötelezettségeire vonatkozó szabályok,
- egyes bevallási részletszabályok (külföldi vállalkozó belföldi építkezése, bevallást helyettesítő nyilatkozat, jövedelem-, illetve nyereség-minimum, ingatlanal rendelkező társaság).

Egyéb adónemekre vonatkozó törvényeket érintő változások:

- Az illetéktörvényben (Itv.) találhatók
 - az *illeték* megállapításának elévülésére vonatkozó rendelkezés,
 - az *ingatlanszerzés bejelentésére* vonatkozó szabályok, valamint
 - az ingatlan-nyilvántartási eljárást igénylő jogügyletek bejelentésének részletszabályai.
- A társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló törvénybe (Tbj.) került
 - az egészségügyi szolgáltatási járulékfizetésre vonatkozó eljárási szabályozás,
 - az *adó- és járulékkülönbözet* elszámolására vonatkozó egyes rendelkezések.

4.3. Az adóigazgatási eljárás alapelvei

Az Air. első fejezete határozza meg azokat a normatív tartalommal bíró, túlnyomórészt az adóhatóságra, azonban az adózókra és az eljárás egyéb résztvevőire is egyes esetekben vonatkozó követelményeket, amelyeket az eljárás során valamennyi adóügyben alkalmazni kell.

4.3.1. A törvényesség (*legalitás*) elve

E szerint az adózó, az eljárás egyéb résztvevője és az adóhatóság e törvénynek és más jogszabályoknak megfelelően gyakorolhatja jogait és teljesíti kötelezettségeit. A legalitás elve az adóhatóság szempontjából a normához kötöttséget jelenti, azaz az adóhatóság kizárólag a jogszabályban

meghatározott módon folytathatja le eljárását, és ennek során csak az ott rögzített jogkövetkezményeket alkalmazhatja. Az adózók szempontjából a legalitás elve azt írja elő, hogy jogaik gyakorlása és kötelezettségeik teljesítése során kizárólag a jogszabályok szabta keretek között járhatnak el.

4.3.2. A szakszerű és hatékony eljárás elve

Az adóhatóság a szakszerűség, a hatékonyság és a költségtakarékosság érdekében úgy szervezi meg tevékenységét, hogy – a tényállás tisztázására vonatkozó követelmények sérelme nélkül – az eljárás a lehető leggyorsabban lezárható legyen, és az adózónak, az eljárás egyéb résztvevőjének és az adóhatóságnak a legkevesebb költséget okozza. 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 és a költségtakarékosság érdekében azonban az adóhatóság nem lépheti át a törvényesség és szakszerűség elvét.

4.3.3. A megkülönböztetés és „részhajlás” tilalma

Ez alapján az adóhatóság minden ügyben jóhiszeműen, megkülönböztetés nélkül, a jogszabályoknak megfelelően köteles eljárni és intézkedni. A jogszabály tiltja a pozitív és negatív diszkriminációt. A megkülönböztetés és „részhajlás” tilalma és az egyenlő elbánás alapelve alapján az adóhatóság megkülönböztetés nélkül köteles eljárni. Ezen alapelvvel nem ellentétes a méltányosság gyakorlása, ha annak alkalmazására a törvény felhatalmazza az adóhatóságot.

4.3.4. Az egyedi elbírálás elve

E szerint az adóhatóság az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékeli, döntését valósághű tényállásra alapozza – jogszerű döntést az adóhatóság

a tényállás valósághű 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.

4.3.5. A méltányos eljárás elve

Az adóhatóság köteles méltányosan eljárni, és ha a törvényben meghatározott feltételek fennállnak, az adótartozást mérsékli, illetve fizetési könnyítést engedélyez. A méltányosság kettős értelemben jelenik meg: egyrészt általános eljárási normaként, azaz a törvényi rendelkezések egységes érvényesítése során a körütekintő és „igazságos” ügyintézés követelményét fogalmazza meg, másrészt meghatározott feltételek mellett kifejezett méltányossági jogkört biztosít az adóhatóság számára, amely egyedi esetekben lehetőséget ad az enyhítésre a törvény szigorával szemben.

4.3.6. Tájékoztatási kötelezettség, az adózói jogok gyakorlásának előmozdítása

Ennek értelmében az adóhatóság az adózónak a jogszabályok megtartásához szükséges tájékoztatást megadja, az adóbevallás, az adóbefizetés rendjét vele megismerteti, az adózót jogainak érvényesítésére figyelmezteti. Vagyis az adóhatóság feladata az adózók jogkövető magatartásának elősegítése, így alapvető szintű kötelezettsége az ehhez szükséges tájékoztatás megadása. A jogszabály ugyanakkor az adóhatóság figyelmeztetési kötelezettségét is előírja azért, hogy az adózó a jogszabály által biztosított jogokkal élni tudjon.

4.3.7. A közérthetőség elve

Az adóigazgatási eljárásban az adózókkal való kapcsolattartás nyelvezetének egyszerűnek és közérthetőnek kell lennie. 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.

4.3.8. A jóhiszemű eljárás követelménye, az együttműködési kötelezettség elve

Ennek alapján az adózó és az eljárás egyéb résztvevője köteles a jogait jóhiszeműen gyakorolni valamint az adóhatóság feladatainak végrehajtását elősegíteni, és ezen jóhiszeműségét az eljárásban vélelmezni kell. A rosszhiszeműség bizonyítása az adóhatóságot terheli. E szabály gyakorlati jelentősége különösen az ellenőrzés és a tényállás tisztázása, a bizonyítás során kiemelkedő. A jóhiszemű joggyakorlás azt jelenti, hogy az adózó a jogintézményekkel célhoz és tartalomhoz kötötten élhet, azaz jogait rendeltetésszerűen gyakorolhatja, és magatartásának az adóigazgatási eljárások során az adókötelezettségei megfelelő, tisztességes teljesítésére kell irányulnia. Ugyanígy az eljárás egyéb résztvevője is köteles jóhiszeműen eljárni. Az együttműködési kötelezettség elvének megfelelően az adózó köteles az adóhatóság feladatainak végrehajtását, megvalósulását elősegíteni.

4.4. Az adózás rendjét meghatározó alapelvek

Az adózás rendjét meghatározó öt alapelvvel azt Art. első fejezetében ismerkedhetünk meg. Ez 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 követendő. Ezek az alábbiak:

4.4.1. A rendeltetésszerű (célhoz kötött) joggyakorlás követelménye (a joggal való visszaélés tilalma)

Az adjogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények, önkormányzati rendeletek alkalmazásában nem minősül

rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben, önkormányzati rendeletben foglalt rendelkezések megkerülése. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve tehát az adójogi normák társadalmi rendeltetésétől való adójogi eltérést tiltja. Rendeltetésszerű joggyakorlásnak minősül adójogi szempontból, amikor a szerződés vagy más jogügylet létrehozásának célja nem a piacon elérhető gazdasági előny, hanem kizárólag vagy döntően a kölcsönös vagy egyoldalú adómegettartás és közvetve az államháztartás valamely alrendszerének okozott kár. A törvény az alapelv megértéséhez meghatározza a nem rendeltetésszerű – ily módon az alapelvi rendelkezésbe ütköző – joggyakorlás tipikus adójogi motivációját.

4.4.2. A szerződés tartalom szerinti minősítésének követelménye (valódisági klauzula)

E szerint az adóhatóság az eljárásában a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményt valódi tartalma szerint minősíti. Az elv megköveteli az ügylet gazdasági eredmény szerinti minősítését. Magánjogi jogviszonyokban a felek saját elhatározásuknak megfelelően, szabadon alakíthatják szerződéses kapcsolataikat. A tartalom szerinti minősítés követelménye azokban az esetekben szolgál alapul, amikor a jogügylet valós tartalma eltér a jogügylet külső formájától. Az adóztatás során mindig a valódi gazdasági eseményt szükséges alapul venni. Az adóhatóság ezen elv alapján az adózók által kötött szerződések érvénytelenségét nem vizsgálja, azonban ha egy érvénytelen szerződésnek kimutatható gazdasági eredménye van, az ilyen szerződés alapján is beáll az adókötelezettség.

4.4.3. Az ügylet gazdasági eredmény szerinti minősítésének és a kapcsolt vállalkozások közötti szerződések minősítésének követelménye

Az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben annak gazdasági eredménye kimutatható. Az adókötelezettséget nem befolyásolja az, hogy a magatartás (cselekmény, mulasztás) törvényi rendelkezésbe ütközik, vagy sérti a jó

erkölcsöt. A szokásos piaci ártól eltérő szerződési feltételeket alkalmazó kapcsolt vállalkozások ügyleteit adózási szempontból a szokásos piaci ár alapulvételével kell minősíteni. Nem alkalmazható e rendelkezés, ha a kapcsolt vállalkozások magatartása megfelel a független felektől az adott esetben elvárható piaci magatartásnak.

4.4.4. A nemzetközi szerződéssel érintett jövedelem magyarországi adóztatása

Ezen elv alapján, ha törvénnyel, kormányrendelettel kihirdetett nemzetközi szerződéssel érintett jogviszonyok, ezekből származó jövedelmek tekintetében a rendelkezésre álló tényeknek vagy a vonatkozó nemzetközi szerződés rendelkezéseinek az államok közötti eltérő értelmezése azt eredményezi, hogy az adott jogviszonyból származó jövedelmet egyik állam sem tekinti belföldön adóztathatónak, akkor Magyarország nem mentesíti ezt a jövedelmet az adóztatás alól. Továbbá nemzetközi szerződés rendelkezése alapján állampolgárság szerint megkülönböztetést lehet tenni. Ezek alapján tehát 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 – nem szándékolt – kettős elmaradását eredményezné. A jogszabály kimondja továbbá, hogy lehetőség van állampolgárság szerinti megkülönböztetésre, de csak abban az esetben, ha ezt nemzetközi szerződés rendelkezése írja elő.

4.4.5. A becslés alkalmazásának lehetősége nem rendeltetésszerű joggyakorlás esetén

A rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének és a nemzetközi szerződéssel érintett jövedelem magyarországi adóztatásának elvei alapján az adóhatóság az adót az összes körülményre, különösen a rendeltetésszerű joggyakorlás esetén irányadó adófizetési kötelezettségre figyelemmel – ha pedig ez nem lehetséges, becsléssel – állapítja meg.

Ellenőrző kérdések

1. Milyen szintű szabályok határozzák meg az adóigazgatási eljárásokat? Említsen példákat is!
2. Sorolja fel az adózás rendjéről szóló törvény főbb témaköreit!
3. Mik az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény jellemzői? Milyen kérdésekkel foglalkozik a törvény?
4. Megjelennek-e – és ha igen, hogyan – az eljárási szabályok az anyagi jogszabályokban?
5. Sorolja fel és jellemezze az adóigazgatási eljárás alapelveit!
6. Sorolja fel és jellemezze az adózás rendjét meghatározó alapelveket!

5. Az adóigazgatási eljárás általános szabályai – hatáskör, illetékesség, ügyintézési határidő

Magyarország területén az adóhatóság hatáskörébe tartozik:

- az adóval, a járulékkal, az illetékekkel, a hozzájárulással, a díjjal összefüggő, a központi költségvetés, az Alapok vagy az önkormányzati költségvetés javára teljesítendő, törvényen, önkormányzati rendeleten alapuló kötelező befizetések megállapítása, beszedése, végrehajtása, visszatérítése, kiutalása vagy ellenőrzése;
- a központi költségvetés terhére törvényben, kormányrendeletben vagy miniszteri rendeletben meghatározott feltételek alapján juttatott támogatások megállapítása, beszedése, végrehajtása, visszatérítése, kiutalása vagy ellenőrzése.

Az adóigazgatási eljárásban tehát 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 döntését érvényesíti. Mint ahogyan arról korábban is szóltunk, az adózás rendjéről szóló törvény taxatív sorolja fel az adóhatóságokat. Ezek a következők:

- az állami adó- és vámhatóság (amely államigazgatási és fegyveres rendvédelmi feladatokat ellátó központi hivatalként működő központi költségvetési szerv),
- az önkormányzat jegyzője mint önkormányzati adóhatóság,
- az adóigazgatási rendtartásról és az adózás rendjéről szóló törvények vonatkozásában az önkormányzati adóhatóság döntései elleni fellebbezések elbírálására jogosult hatóság. (Vagyis adóhatóság a fővárosi és megyei kormányhivatal is, ha az önkormányzati adóhatóság felettes szerveként – másodfokon – jár el. A fővárosi és a megyei kormányhivatal kizárólag akkor minősül adóhatóságnak, amikor az önkormányzati adóhatóság felettes szerveként jár el.)



Az adóhatóságok felügyeleti jogkörét ellátó minisztert (adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter) adóügyben történő eljárása esetén az adóhatóságra vonatkozó jogok és kötelezettségek illetik meg.

5.1. Hatáskör és illetékesség

Az adóhatóság a hatáskörébe tartozó ügyben az illetékességi területén köteles eljárni. Ha e köteletségének nem tesz eleget, erre a felettes szerve – kérelemre vagy hivatalból – utasítja. Ha az adóhatóság a felettes szervének utasítására az általa meghatározott határidőn belül nem tesz eleget eljárási kötelezettségének, a felettes szerv az ügyet magához vonhatja. Az állami adó- és vámhatóság központi szervei tekintetében felettes adóhatóság az állami adó- és vámhatóság vezetője. Ezen felül az adó- és vámhatóság szerveinek irányításáról és felügyeletéről a NAV-törvény rendelkezik.⁶⁶ Így például a területi szervek és a Bűnügyi Főigazgatóság felettes szerve a Központi Irányítás, ez utóbbi felettes szerve a kijelölt miniszter, stb.

Ez esetben a felettes szerv az ügyben első fokon jár el, vagy az elsőfokú eljárásra a mulasztóval azonos hatáskörű adóhatóságot jelöl ki.

Ha nincs felettes szerv, illetőleg a felettes szerv az intézkedési vagy eljárási kötelezettségének nem tesz eleget, a megyei (fővárosi) bíróság az adózó kérelmére nem peres eljárásban kötelezi az adóhatóságot az eljárás lefolytatására. Az adóhatóságtól a hatáskörébe tartozó ügy nem vonható el.

A jogszabály előírja a hatáskör és illetékesség vizsgálatának követelményét, vagyis hogy az adóhatóság a hatáskörét és illetékességét az eljárás minden szakaszában hivatalból vizsgálja. Amennyiben az adóhatóságnak az eljárásra nincsen hatásköre, vagy az eljárásra nem illetékes, és az ügyben hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatóság kétséget kizáróan megállapítható, akkor

- az ügyet a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatósághoz átteszi,
- ennek hiányában a kérelmet visszautasítja vagy
- az eljárást megszünteti.

Ha jogszabály eltérően nem rendelkezik, az ügyben illetékes adóhatóságok közül az jár el, amelynél az eljárás előbb indult meg. Ha ugyanabban

⁶⁶ A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény, 12. §.

az ügyben több adóhatóság állapította meg hatáskörét és illetékességét vagy annak hiányát, és emiatt az eljárás nem indulhat meg, illetve több illetékes adóhatóság előtt indult meg az eljárás, és a megelőzés alapján nem lehet eldönteni, hogy melyik hatóság jogosult az eljárásra, akkor az érintett adóhatóságok kötelesek egymás között azonnal, de legfeljebb három munkanapon belül megkísérelni a vita eldöntését. Amennyiben az erre irányuló eljárás nem vezetett eredményre, az eljáró adóhatóságot illetékességi ütközés esetén a legközelebbi közös felettes szerv, ennek hiányában a vita eldöntését kérő adóhatóság felettes szerve öt napon belül, vagy hatásköri ütközés esetén a közigazgatási bíróság jelöli ki.

5.1.1. Hatáskör

Az állami adó- és vámhatóság jár el az alábbi ügyekben és minőségekben:

- az adó, a költségvetési támogatás;
- az adó-visszaigénylés és -visszatérítés;
- az állami garancia (kezeség) kiutalása és visszakövetelése;
- az adók módjára behajtandó köztartozás végrehajtása;
- az általános közigazgatási rendtartás alapján a végrehajtás tekintetében a hatáskörébe tartozó kötelezettségek;
- az önkormányzatokat megillető helyi adóval, illetve a gépjárműadóval összefüggő tartozások megkeresés alapján történő végrehajtása – feltéve, hogy azt törvény vagy kormányrendelet nem utalja más hatóság vagy adóhatóság hatáskörébe;
- a fentiekben megjelölt követelések tekintetében a végrehajtási eljárásban a végrehajtás foganatosítójaként,
- a csődeljárásban, a felszámolási eljárásban, a végelszámolásban, a vagyonrendezési, a kényszertörlési és adósságrendezési eljárásban – az állami adó- és vámhatóság hatáskörébe tartozó követelések és az általános közigazgatási rendtartás alapján megelőzően végrehajtásra átadott fizetési kötelezettségek tekintetében – hitelezőként.

Továbbá az állami adó- és vámhatóság hatáskörébe tartozik:

- a lakáscélú állami támogatások igénylésével összefüggésben a számlák valódiságának, valamint ezzel kapcsolatosan az igénybevétel jogszerűségének ellenőrzése – a hitelintézet megkeresése alapján;

- a fémkereskedelemtől szóló törvényben meghatározott bírság és egyéb költség végrehajtása;
- a fiatalok dohányzásának visszaszorításáról és a dohánytermékek kiskereskedelméről szóló törvény alapján a dohánytermék kiskereskedelmi piacfelügyelete során kiszabott bírság végrehajtása;
- az Art. hatálya alá tartozó fizetési kötelezettség elszámolásával kapcsolatos eljárás, ide nem értve azokat a fizetési kötelezettségeket, amelyek az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartoznak.

Az önkormányzati adóhatóság hatásköre kiterjed:

- a helyi adókra,
- a belföldi rendszámú gépjárművek adójára,
- a termőföld bérbeadásából származó jövedelem adóztatására (ideértve a földjáradékot is),
- törvényben meghatározott esetben a magánszemélyt terhelő, adók módjára behajtandó köztartozásokra.

5.1.2. Illetékesség

Az eljárásra illetékes adóhatóság – ha az Európai Unió általános hatályú, közvetlenül alkalmazandó kötelező jogi aktusa, törvény vagy kormányrendelet másként nem rendelkezik:

- a magánszemély lakóhelye, ennek hiányában tartózkodási helye, mindezek hiányában utolsó ismert belföldi lakóhelye szerinti megyei igazgatóság;⁶⁷
- az egyéni vállalkozó, egyéni cég székhelye, ennek hiányában telephelye, több telephely esetében az elsőként bejelentett telephelye szerinti megyei igazgatóság;

⁶⁷ Amennyiben ez alapján az eljáró szerv nem állapítható meg, akkor az Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság jár el.

- a jogi személy, illetve egyéb szervezet székhelye, ennek hiányában telephelye (a tevékenység gyakorlásának helye) szerinti megyei igazgatóság;⁶⁸
- illetve a Repülőtéri Igazgatóság.

Ha a megyei igazgatóság illetékessége az ellenőrzés megkezdését követően az illetékességi okban bekövetkezett változás miatt szűnik meg, vagy az illetékesség megszűnéséről a megyei igazgatóság, illetve a Repülőtéri Igazgatóság az ellenőrzés megkezdését követően szerez tudomást, akkor a megkezdett ellenőrzés befejezésére és – szükség szerint – a hatósági eljárás lefolytatására az ellenőrzést megkezdő megyei igazgatóság, illetve a Repülőtéri Igazgatóság jogosult. Ha a felettes szerv vagy a bíróság új eljárásra utasítja az elsőfokú adó- és vámhatóságot, az új eljárást – jogszabályban rögzített kivétellel – az első fokon eljáró megyei igazgatóság, illetve a Repülőtéri Igazgatóság folytatja le.

Az önkormányzati adóhatóság illetékessége:

- Helyi adóügyben az az önkormányzati adóhatóság jár el, amelynek önkormányzata a helyi adót bevezette.
- Belföldi rendszámú gépjárművek adója ügyében az az önkormányzati adóhatóság (a fővárosban: kerületi önkormányzati adóhatóság) az illetékes, amelynek területén a közúti közlekedési nyilvántartásba bejegyzett adóalany lakóhelye, székhelye, illetőleg telephelye található. Az adóalany személyében bekövetkezett változás az önkormányzati adóhatóság illetékességét a gépjárműadóról szóló törvény szerint változtatja meg.
- A termőföld bérbeadásából származó jövedelem adóztatására a föld fekvése szerinti önkormányzati adóhatóság az illetékes.

⁶⁸ Amennyiben a 2. és 3. pontban az eljáró szerv nem állapítható meg, az egyéni vállalkozó, egyéni cég, jogi személy, illetve egyéb szervezet számviteli nyilvántartásának (könyvvezetésének) helye szerinti megyei igazgatóság, illetve a Repülőtéri Igazgatóság jár el. Ha a számviteli nyilvántartás (könyvvezetés) helye nem állapítható meg, vagy az nem Magyarországon van, akkor – az eljárás lefolytatására illetékes szervet meghatározó jogszabályi rendelkezés hiányában – az Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság jár el.

5.2. Ügyintézési határidő

Az ügyintézési határidő az az időtartam, amelyen belül valamely eljárási cselekményt az adóhatóságnak, az ügyfélnek vagy az eljárás más résztvevőjének teljesítenie kell, vagy az jogszerűen teljesíthető. Az ügyintézési határidő elmulasztásához jogkövetkezmények kapcsolódnak, de a határidőt önhibáján kívül elmulasztó adózókat ért hátrányos jogkövetkezmények elháríthatók.

Az általános ügyintézési határidő – ha jogszabály eltérően nem rendelkezik – harminc nap,⁶⁹ amelyen belül a döntés közléséről is gondoskodni kell. Az ügyintézési határidőt az adóhatóság vezetője egy alkalommal (indokolás mellett) harminc nappal meghosszabbíthatja. Az eljárási határidő meghosszabbításának akkor van helye, ha az eljárás során az előkérdés bíróság hatáskörébe tartozik, vagy ha az előkérdés más szerv hatáskörébe tartozik, vagy ugyanannak az adóhatóságnak az adott ügygel szorosan összefüggő más hatósági döntése nélkül megalapozottan nem dönthető el, vagy ha az ügyben külföldi szervet kell megkeresni, vagy az adózó mulasztása vagy késedelme azt indokolja, vagy szakértő bevonására volt szükség. Ha a közigazgatási bíróság az adóhatóságot új eljárásra kötelezi, és ezzel a bírósági döntéssel szemben perújítási vagy felülvizsgálati kérelmet terjesztettek elő, az adóhatóság az eljárást a perújítási vagy felülvizsgálati kérelem alapján indult eljárásban hozott döntés jogerőre emelkedéséig nem kezdi meg.

5.2.1. Az ügyintézési határidő

- Kérelemre induló eljárás esetében az ügyintézési határidő a kérelemnek az eljárásra hatáskörrel és illetékességgel rendelkező adóhatósághoz történő *megérkezését követő napon* kezdődik.
- Hivatalból induló eljárás esetén az első eljárási *cselekmény megkezdésének napja* a határidő kezdete.
- 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.

⁶⁹ A meghatározott határidőnél hosszabb időtartamot törvény, rövidebbet jogszabály állapíthat meg.

- A hónapokban vagy években megállapított határidő azon a napon jár le, amely számánál fogva megfelel a kezdőnapnak, ha pedig ez a nap a lejárat hónapjában hiányzik, a hónap utolsó napján.
- Az órákban megállapított határidő az okot adó cselekményt követő óra első percében kezdődik.
- Ha a határidő utolsó napja olyan nap, amelyen az adóhatóságnál a munka szünetel, a határidő a következő munkanapon jár le.
- A postán küldött beadvány és megkeresés előterjesztési ideje a postára adás napja.
- A határozott naphoz kötött jogszerzés a nap kezdetén következik be. A határidő elmulasztása vagy a késedelem jogkövetkezménye a határidő utolsó napjának elteltével áll be.
- A határidőt kétség esetén megtartottnak kell tekinteni.
- Ha valamely eljárási cselekmény teljesítésének határidejéről jogszabály nem rendelkezik, az adóhatóság, az adózó és az eljárás egyéb résztvevője azonnal, de legkésőbb nyolc napon belül gondoskodik arról, hogy az eljárási cselekményt teljesítse vagy a végzést meghozza.
- Az ügyintézési határidőbe nem számít bele a hiánypótlásra és a tényállás tisztázásához szükséges adatok közlésére irányuló felhívástól az annak teljesítéséig terjedő idő, továbbá a próbagyártás időtartama sem.

5.2.2. Az ügyintézési határidő túllépése

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, az adózó által az eljárás lefolytatásáért megfizetett illetéknek vagy díjnak megfelelő összeg kétszeresét az adózó részére visszafizetni. A fenti összeget az adóhatóság – saját költségvetése terhére – a fizetési kötelezettséget megállapító döntés véglegessé válásától számított *nyolc napon belül* fizeti vissza az adózó számára, illetve fizeti meg a központi költségvetésnek.

Nem terheli az adóhatóságot ez a fizetési kötelezettség akkor, ha az adózó az eljárásért fizetendő illetéket vagy díjat nem fizette meg.⁷⁰

⁷⁰

Ha az adózó az illeték vagy díj megfizetése alól részben vagy egészen mentesült, akkor az adóhatóság az összeget az adózó által meg nem fizetett rész arányában a központi költségvetésnek fizeti meg.

Amennyiben az adózó mulaszt el – önhibáján kívül – az eljárás során valamely határnapot vagy határidőt, igazolási kérelmet terjeszthet elő. Az igazolási kérelemről az az adóhatóság dönt, amelynek eljárása során a mulasztás történt. A fellebbezésre megállapított határidő elmulasztásával kapcsolatos igazolási kérelmet az elsőfokú döntést hozó adóhatóság bírálja el. A határidő elmulasztása esetén az igazolási kérelemmel egyidejűleg pótolni kell az elmulasztott cselekményt is, ha ennek feltételei fennállnak.

Az igazolási kérelem előterjesztése és a kérelem alapján megismételt eljárási cselekmény határidejének elmulasztása miatt nincs helye igazolásnak.

Az igazolási 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

lehet előterjeszteni. Amennyiben az adóhatóság az igazolási kérelemnek helyt ad, az elmulasztott határnapot vagy határidőt megtartottnak tekinti, ezért ha szükséges, az adóhatóság a döntését módosítja vagy visszavonja, illetve egyes eljárási cselekményeket megismétel.

Ellenőrző kérdések

1. Mit jelent az adóhatósági hatáskör?
2. Mit határoz meg az illetékességi kör?
3. Mikor és mi alapján vizsgálja az adóhatóság a hatáskör és az illetékesség kérdését?
4. Mit jelent az ügyintézési határidő? Mutassa be példákon keresztül, hogy egyes esetekben mikor kezdődik és mikor ér véget!
5. Milyen szabályok vonatkoznak az ügyintézési határidő túllépésére?
6. Mi az igazolási kérelem? Ki és milyen feltételek teljesülése mellett nyújthatja be?

6. Az adózó fogalma, jogai és kötelezettségei; a képviselő szabályai az adóigazgatási eljárásban

Ahogy a 3. fejezetben már jeleztük, az adóigazgatási eljárás egyik alanya az állam, illetve az államot képviselő, annak nevében eljáró adóhatóság, a másik pedig az adózó. De vajon miért találkozunk a különböző adójogi jogszabályokban és adóeljárási normákban az adózó fogalma mellett az adóalany és az adófizető fogalmával is?

6.1. Az adóalany, az adózó és az adófizető⁷¹

Az *adóalany* az a személy, aki az adótényállást saját nevében megvalósítja (például az adó- és szja-törvény esetében jövedelmet szerez, az áfa-törvény esetében terméket értékesít vagy szolgáltatást nyújt). Az adóalany anyagi jogi kategória, fő kötelezettsége az adófizetés.

Az *Adóalany* az a személyt tekint, akinek adókötelezettségét az adó, költségvetési támogatást megállapító törvény (vagyis anyagi jogszabály), maga az Art. vagy önkormányzati rendelet írja elő. Az adózó eljárási kategória, az ő kötelezettsége az eljárási adókötelezettségek (például a bejelentkezés, bevallás) teljesítése. Adóalany kell tekinteni a bizalmi vagyonkezelési szerződés alapján vagyont kezelő személyt⁷² is.

⁷¹ FÖLDES Gábor (2004): *Adójog*. Budapest, Osiris Kiadó. 168–172.

⁷² A bizalmi vagyonkezelés szabályait a Polgári törvénykönyvről szóló, 2014. március 15. napjától hatályos 2013. évi V. törvény vezette be. A Ptk.-ban szereplő jogintézmény lényege, hogy a bizalmi vagyonkezelői szerződés alapján az egyik jogalany (a vagyonrendelő) a vagyonát képező meghatározott dolgok, jogok és követelések (együtt: kezelt vagyon) tulajdonjogát egy másik jogalany (a vagyonkezelő) részére átengedi, akinek az így megkapott döntési jogosultság gyakorlásával kell a rábízott vagyont egy harmadik személy (a kedvezményezett) javára hasznosítani. A vagyonrendelő ezért díj fizetésére köteles.

A kizárólag az *adó megfizetésére kötelezett személy* nem minősül adózónak, de gyakorolhatja az adózót megillető jogokat. Kötelezettsége azonban csak az adott esetben felmerülő adó megfizetésére korlátozódik.

Az *adóigazgatási eljárás* keretében az adóhatóság jogosult az adózó jogait és kötelezettségeit megállapítani, valamint ellenőrizni azok teljesítését. Emellett az adóigazgatási eljárás fogalmába beletartozik az adózást érintő tényekkel, adatokkal, körülményekkel kapcsolatos nyilvántartás-vezetési kötelezettség, amely nyilvántartásban szereplő adatokról az adóhatóság igazolást is kiállít, az adóigazgatási eljárás során hozott döntéseit pedig érvényesíti.

6.2. Az adózó kötelezettségei

Adókötelezettségnek nevezzük azokat az eljárási lépéseket, amelyeket az adózó a jövedelemszerző tevékenység megkezdésétől annak megszüntetéséig jogszabályban meghatározott módon teljesít. Ezek az adózótól aktív és folyamatos tevékenységet igényelnek. Az adókötelezettségek teljesítésével válik az adózó tevékenysége az adóhatóság előtt láthatóvá, követhetővé, ellenőrizhetővé.

Ide tartozik:

- a bejelentés és nyilatkozattétel,
- az adó megállapítása,
- az adó bevallása,
- az adófizetés,
- a bizonylatkiállítás és -megőrzés,
- a nyilvántartás-vezetés (könyvvizetés),
- az adatszolgáltatás,
- az adólevonás és adóbeszedés,
- a pénzforgalmiszámla-nyitás.

Ezeket az adókötelezettségeket a jegyzet későbbi fejezeteiben részletesebben bemutatjuk.

6.3. Az adózó jogai

Az adózói jogok katalogizálása nehéz feladat, hiszen az adózás és az eljárás során az adózót nemcsak a speciális, az Air.-ban szabályozott jogok illetik meg, hanem az Alaptörvényből és más törvényekből eredő jogok is (törvény előtti egyenlőség, részleghajlás nélküli, tisztességes ügyintézéshez való jog). Az adózói jogok részben alapelv jellegűek, amelyek az adózási folyamat egészében érvényesülnek, részben egy-egy eljárási szakaszhoz igazodnak (például a jogorvoslathoz való jog).⁷³ Ebben a fejezetben kizárólag az Air.-ban nevesített, nem alapelv jellegű adózói jogokkal foglalkozunk.

6.3.1. Nyelvhasználathoz való jog

Az adóigazgatási eljárás hivatalos nyelve a magyar, a nemzetiségi civil szervezet nevében eljáró személy, valamint a nemzetiségek jogairól szóló törvény hatálya alá tartozó természetes személy a hatóságnál használhatja nemzetiségi nyelvét. A nemzetiségi nyelven benyújtott kérelem tárgyában hozott magyar nyelvű döntést a hatóság az adózó kérésére a kérelemben használt nyelvre lefordítja. A magyar nyelvet nem ismerő adózó – a fordítási és tolmácsolási költség előlegezése és viselése mellett – kérheti, hogy az adóhatóság bírálja el az anyanyelvén vagy valamely közvetítő nyelven megfogalmazott kérelmét.⁷⁴

Ha az adózó hallássérült vagy siket, kérésére jelnyelvi tolmács közreműködésével kell őt meghallgatni, vagy írásban is nyilatkozatot tehet. Ha a jelen lévő adózó beszéd fogyatékos, kérésére a meghallgatás helyett írásban tehet nyilatkozatot.⁷⁵

⁷³ SIMON István szerk. (2012): *Pénzügyi jog II.* Budapest, Osiris Kiadó. Forrás: https://www.tankonyvtar.hu/hu/tartalom/tamop425/2011_0001_520_penzugyi_jog_2/ch02s05.html (A letöltés dátuma: 2018. 08. 13.)

⁷⁴ Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény 30–31. §-a alapján.

⁷⁵ Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény 38. § (3) bekezdése alapján.

6.3.2. Kapcsolattartási jog

Az adóhatóság írásban, elektronikus úton vagy személyesen, szóban tart kapcsolatot az adózóval és az eljárásban részt vevőkkel. A kapcsolattartás formáját az adóhatóság tájékoztatása alapján – főszabály szerint – az adózó választja meg. Kivéve, ha életveszéllyel vagy súlyos kárral fenyegető helyzet áll fenn – ilyen esetben az adóhatóság választja meg a kapcsolattartás módját.⁷⁶

6.3.3. Iratbetekintési jog

Az adózásra vonatkozó iratok esetében az iratbetekintési jog megilleti az adózót, illetve az adó megfizetésére kötelezett személyt. A betekintés mellett az arra jogosult másolatot is készíthet vagy kérhet azokról az iratokról, amelyek jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükségesek. Az iratbetekintés más személyek adatainak megismeréséhez nem vezethet.

A jogszabály meghatározza azokat a dokumentumokat, amelyek esetében az iratbetekintés kizárt. Nem lehet betekinteni

- az adóhatóság, illetve a felettes szerv döntés-előkészítéssel összefüggő belső levelezésébe;
- a nemzetközi információcsere keretében más államból érkező megkeresés irataiba;
- a döntés tervezetébe;
- az eljárás egyéb résztvevőjének 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 a más személyre vonatkozó, adótitkot érintő rendelkezésbe ütközik.

Korlátozható az iratbetekintés az adatszolgáltatásra vonatkozó iratok tekintetében az ellenőrzés megkezdéséig, ha valószínűsíthető, hogy azok

⁷⁶ Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény 36. §-a alapján.

tartalmának megismerése a későbbi ellenőrzést megghiúsítaná. Az iratbetekintés korlátozásáról az adóhatóság végzéssel dönt.⁷⁷

6.3.4. Nyilatkozattételi jog

Az eljárás során az adózó egyik alapvető joga, hogy saját ügyében nyilatkozatot tehessen, vagy azt megtagadja. Az adóhatóságnak az eljárás során a tényállás tisztázása érdekében lehetősége van nyilatkozattételre felhívni az adózót. Így például az adózó által ismert, illetve nyilvántartásában szereplő olyan adatról, tényről, körülményről, amely a vele szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózó adókötelezettségének, adóalapjának, adókedvezményének megállapítása, ellenőrzése, illetve törvényben meghatározott eljárás lefolytatása érdekében szükséges. A nyilatkozattétel abban az esetben megtagadható, ha az adózó a tanúvallomást megtagadhatná, vagy tanúként történő meghallgatására nem lenne jogszabályi lehetőség.⁷⁸

6.3.5. Jogorvoslathoz való jog

Az adóhatóság határozata ellen az adózó önálló jogorvoslattal élhet. Az adóhatóság végzése ellen önálló jogorvoslatnak akkor van helye, ha azt törvény megengedi, egyéb esetben a végzés elleni jogorvoslati jog a határozat, ennek hiányában az eljárást megszüntető végzés ellen igénybe vehető jogorvoslat keretében gyakorolható.⁷⁹

6.3.6. Képviselethez való jog

Ha törvény nem írja elő az adózó személyes eljárását, helyette törvényes képviselője – vagy az adózó, illetve törvényes képviselője által meghatalmazott személy – is eljárhat.⁸⁰

⁷⁷ Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény 42–43. §-ai alapján.

⁷⁸ Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény 59–60. §-ai alapján.

⁷⁹ Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény 118. §-a alapján.

⁸⁰ Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény 14. §-a alapján.

6.4. Az adózó képvisellete

Az állami adó- és vámhatóság előtti eljárásban az adózónak lehetősége van arra, hogy ügyében helyette képviselője járjon el. A képviselő a képviselt helyett és nevében eljárva a jognyilatkozataival – például szerződéskötéssel, tartozás elismerésével – a képviselt számára szerez jogokat és vállal kötelezettségeket, illetve az adózó helyett vagy mellett eljárási cselekményeket végez abból a célból, hogy az adózó jogai maradéktalanul érvényesüljenek, vagyis a képviselt személy eljárási jogainak érvényesülését segíti elő.

A képviselet igénybevételének lehetősége biztosítja az adózó vagy az adó megfizetésére kötelezett személy számára, hogy ha nem kíván vagy nem tud személyesen eljárni, akkor képviselőt vehessen igénybe. Ha az adózó személyes részvételre köteles valamely eljárási cselekmény során, akkor képviselet igénybevételére nincs lehetőség.

A képviselet – eredete alapján – háromféle lehet:

- *törvényes*: amikor a képviseleti jog közvetlenül jogszabály rendelkezésre vezethető vissza, vagy bírósági, hatósági határozaton alapul;
- *szervezeti*: a képviseleti jog a jogi személy szervezetére és működésére vonatkozó szabályzaton, létesítő okiraton alapul, vagy az ügyvezetés az ügyek meghatározott csoportjára nézve a jogi személy munkavállalóit írásbeli nyilatkozattal a jogi személy képviseletének jogával ruházza fel;
- *meghatalmazáson, megbízáson alapuló*: abból ered, hogy az ügyfél vagy törvényes képviselője akarata szerint él azzal a – jogszabály által biztosított – jogával, hogy más személy útján vegyen részt a közigazgatási hatósági eljárásban.

6.4.1. Törvényes képviselet

Az állami adó- és vámhatóság előtti eljárásban mind a természetes, mind a jogi személyt és egyéb szervezetet képviselheti a törvényes képviselője. A törvényes képviselő képviseleti joga nem csak egy-egy konkrét adóügyre vonatkozik, hanem a képviselt személy minden ügyében, az állami adó- és vámhatóság előtti eljárás minden szakaszában eljárhat: általános és tartós képviseletet lát el. A törvényes képviselő külön meghatalmazás nélkül képviselheti az adózót az eljárásban, csak törvényes képviselői minőségét kell igazolnia.

Természetes személy adózó	Jogi személyek és egyéb szervezetek
A természetes személy ügyfél törvényes képviselője a szülő, a gyám és a gondnok. • A kiskorú gyermeket a szülő, illetve – aki nem áll szülői felügyelet alatt – a gyám képviseli. • A cselekvőképességet részlegesen vagy teljesen korlátozó gondnokság alá helyezett személy képviselője a gondnok. • Ha a természetes személy adózónak nincs képviselője, és ismeretlen helyen tartózkodik, vagy nem tud az ügyben eljárni, részére az eljáró adóhatóság ügygondnokot rendel. Ha a természetes személy helyett a törvényes képviselője jár el, e minőségét a hatóság előtt igazolnia kell, és az állami adó- és vámhatóság a képviseleti jogosultság ellenőrzésénél megfelelő dokumentumok bemutatását követeli. Ilyen dokumentum a személyazonosításra alkalmas igazolvány, az anyakönyvi kivonat (szülő esetében), a kirendelő határozat (gyám, gondnok esetén).	Jogi személyek és egyéb szervezetek értelemszerűen személyesen nem, csak képviselet útján vehetnek részt az eljárásban. A jogi személy törvényes képviselőjének eljárása személyes eljárásnak minősül. A jogi személyek törvényes képviselőjét, illetve egyéb szervezetek esetében a szervezetre vonatkozó jogszabály szerint képviseleti joggal rendelkező személyek körét (a továbbiakban együtt: törvényes képviselő) jogszabály határozza meg.

6.4.2. Meghatalmazás

A meghatalmazás olyan jognyilatkozat, amellyel a meghatalmazó feljogosítja a meghatalmazottat a képviseletére, azaz a meghatalmazott képviseleti joga közvetlenül az adózótól vagy a törvényes képviselőtől kapott meghatalmazáson alapul. A meghatalmazás szólhat az adott ügy egészére vagy csak egyes eljárási cselekményekre. A teljes állami adó- és vámhatósági eljárásra szóló meghatalmazás kiterjed az eljárással kapcsolatos minden nyilatkozatra és cselekményre. A meghatalmazás korlátozásának magából a meghatalmazásból egyértelműen ki kell tűnnie, a korlátozás csak annyiban hatályos, amennyiben az magából a meghatalmazásból kitűnik.

Ez a képviseleti jog az adóhatósághoz történő bejelentés beérkezésekor, valamint az állami adó- és vámhatóság által működtetett elektronikus felületen adott állandó meghatalmazás esetén a jognyilatkozat megtételekor keletkezik.

A meghatalmazás megszűnik a meghatalmazás visszavonásával, felmondással, bármelyik fél halálával (nem természetes személy meghatalmazó vagy meghatalmazott esetében megszűnéssel), valamint az ügy befejezésével. A meghatalmazás visszavonása, felmondása az állami adó- és vámhatósággal szemben akkor érvényes (és attól az időponttól hatályos), amikor a visszavonásról, felmondásról szóló bejelentés az állami adó- és vámhatósághoz beérkezett – azzal, hogy a képviseleti jog megszűnésének bejelentése napján a meghatalmazottat még az állami adó- és vámhatósági iratok átvételére jogosult személynek kell tekinteni.

A meghatalmazást közokiratba vagy teljes bizonyító erejű magánokiratba kell foglalni, vagy jegyzőkönyvbe kell mondani. Az állami adó- és vámhatóság az adózók állandó meghatalmazásainak rögzítésére elektronikus felületet működtet.

Adóügyekben meghatalmazást elektronikusan az alábbi esetekben lehet tenni:

- természetes személy, valamint egyéni vállalkozó adózó esetében a rendelkezési nyilvántartásban, valamint az elektronikus felületen,
- más adózó, valamint törvényes képviselője esetében az elektronikus felületen
- vagy a polgári perrendtartásról szóló törvény alapján elektronikusan hitelesített közokiratba vagy teljes bizonyító erejű magánokiratba foglalva.

A megbízás annyiban tér el a meghatalmazástól, hogy szerződés alapján jön létre.

Állandó meghatalmazás	Eseti meghatalmazás
Az adózó olyan meghatalmazást is adhat, amely a meghatalmazottat hosszabb távra, az ügyek/kötelezettségek meghatározott csoportjában/csoportjaiban állandó jelleggel – meghatározott időpontig vagy visszavonásig – jogosítja képviseletre. Az állandó meghatalmazással ellátható képviselet azon kötelezettségek teljesítésére terjed ki, amelyekre vonatkozóan a meghatalmazó bejelentést tett.	Az eseti meghatalmazás nem állandó jellegű képviseletre, hanem meghatározott ügyben (például egy valamely ellenőrzési eljárás során) történő képviseletre jogosít.

Állandó meghatalmazás

A képviselet ellátása a kötelezettségek teljesítésén túlmenően kiterjedhet egyéb jogcselekmények elvégzésére is (például valamennyi – vagy valamennyi meghatározott típusú – ügyben történő képviseletre). Az állandó meghatalmazáson azonban ezt a tényt is fel kell tüntetni. Adóügyekben állandó meghatalmazás esetén a jogi személy és egyéb szervezet képviseletében eljárni jogosultak, illetve a természetes személy képviseletében eljárni jogosultak köre eltérő. A 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, nyilvántartásba vett okleveles adószakértő, nyilvántartásba vett adótanácsadó, könyvvizsgáló, könyvelő,
- számviteli, könyvviteli szolgáltatásra vagy adótanácsadásra jogosult gazdasági társaság, illetve egyéb szervezet törvényes vagy szervezeti képviselője, foglalkoztatottja, tagja,
- a jövedéki adóról szóló törvény szerinti jövedéki ügyvel kapcsolatban jövedéki ügyintéző szakképessítéssel rendelkező személy is képviselheti.

Természetes személyt – ideértve az egyéni vállalkozót – az adóhatóság előtt állandó meghatalmazás alapján bármely (képviseletre alkalmas) nagykorú természetes személy is képviselheti. Nem járhat el meghatalmazottként az adóhatóság előtt az eltiltás hatálya alatt az a természetes személy, akit a cégbíróság vagy a bíróság jogerősen eltiltott a vezető tisztségviselői tisztség gyakorlásától.

Eseti meghatalmazás

Minden egyes esetben a szöveg értelmezésével dönthető el, hogy az ügyfél szándéka mire irányult a meghatalmazás adásakor.

Adóügyekben bármely, képviseletre alkalmas nagykorú természetes személy képviselheti az adózót, az ügyfelet, nincsenek szakmai, képesítési követelmények, kivéve az adó feltételes megállapítására irányuló eljárást, a feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságának megállapítására irányuló eljárást és a szokásos piaci ár megállapítására irányuló eljárást, mert ezekben az adózó kizárólag ügyvéd, kamarai jogtanácsos, adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő vagy könyvvizsgáló képviselhetével járhat el.

6.4.3. Különleges képviseleti formák

Külföldi székhelyű vállalkozás nevében és érdekében annak belföldi gazdasági tevékenységével összefüggésben kizárólag a vállalkozás belföldi fióktelepe – mint *adózási ügyvivő* – járhat el, ha a külföldi vállalkozás belföldi fióktelep alapítására köteles, vagy egyébként ilyennel rendelkezik. Az adózási ügyvivő teljesíti a külföldi vállalkozás belföldi adókötelezettségeit, és gyakorolja az adózót megillető jogokat. Több fióktelep esetén az egyes fióktelepeken folytatott gazdasági tevékenységgel összefüggő adókötelezettségeket a fióktelepek önállóan teljesítik, azonban olyan jognyilatkozatokat csak együttesen tehetnek meg, amelyek a külföldi vállalkozás más belföldi fióktelepeinek adózására is kihatnak.

A belföldi gazdasági tevékenységével összefüggésben gazdasági célú letelepedésre nem köteles külföldi vállalkozás a belföldi adókötelezettségeinek teljesítésére *pénzügyi képviselőt* bízhat meg. A pénzügyi képviselő a külföldi vállalkozás nevében teljesíti annak belföldi adókötelezettségeit, továbbá gyakorolja az adózót megillető jogokat. A pénzügyi képviselet fennállása alatt a külföldi vállalkozás az adóhatóság előtt személyesen vagy más képviselője útján nem járhat el.

Pénzügyi képviselő az a kft., rt. lehet, amelynek jegyzett tőkéje az 50 millió forintot eléri, vagy ennek megfelelő összegű bankgaranciával rendelkezik, továbbá az adóhatóságnál nyilvántartott adótartozása nincs. A pénzügyi képviselő a feltételek meglétét a képviselet elfogadásának bejelentésekor, illetve ezt követően a tevékenység folyamatos végzése alatt évente igazolja az adóhatóságnál. A külföldi vállalkozás adókötelezettségéért a külföldi vállalkozást és a pénzügyi képviselőt egyetemleges felelősség terheli. A képviselet megszűnése a külföldi vállalkozás adókötelezettségét nem érinti.

Regisztrációs adóval kapcsolatos eljárás során, ha az adóalany székhelye, állandó telephelye vagy lakóhelye, illetve szokásos tartózkodási helye külföldön van, az adó alanya köteles az adókötelezettség teljesítése érdekében belföldön lakóhellyel vagy székhellyel rendelkező *üzembentartót* (gépjárműflotta-üzemeltető tekintetében lefolytatandó regisztrációs adóigazgatási eljárásban) vagy az Air.-ban meghatározott pénzügyi képviselőt meghatalmazni.

A kezelt vagyon adózása tekintetében a *bizalmi vagyonkezelő* jár el. Mivel a kezelt vagyon jogalanyisággal nem rendelkezik, a bizalmi vagyonkezelő a kezelt vagyon adókötelezettségeit saját nevében, a bizalmi vagyonkezelésbe adott vagyontömeg adószámának feltüntetésével teljesíti, továbbá gyakorolja a bizalmi vagyonkezelésbe adott vagyontömeget megillető jogokat.

Ellenőrző kérdések

1. Mi a legfontosabb különbség az adóalany, az adózó és az adó megfizetésére kötelezett személy jogai és kötelezettségei között?
2. Sorolja fel az adózói kötelezettségeket!
3. Sorolja fel az adózó jogait!
4. Mit jelent a jogorvoslathoz való jog?
5. Mit jelent az iratbetekintés joga?
6. Milyen lehet az adózó képvisellete annak eredete alapján?
7. Ki lehet a természetes személy törvényes képviselője?
8. Milyen esetben kerül sor ügygondnok kijelölésére?
9. Ki képviselheti a jogi személyt és egyéb szervezetet az adóhatóság előtt állandó meghatalmazás alapján?
10. Mi a különbség az állandó és az eseti meghatalmazás között?
11. Ki az adózási ügyvivő, és milyen esetekben járhat el?

7. Az adóalannyá válás folyamata – bejelentkezési módok, adóalany-nyilvántartás, bejelentési kötelezettségek, adózási mód választásának bejelentése

7.1. Bejelentkezés

Adóhatósági nyilvántartásba vétele érdekében az adózó köteles az adóhatósághoz bejelentkezni.

Miért fontos a bejelentkezés?

- Adóköteles tevékenység (meghatározott kivételekkel) csak adószám birtokában folytatható.
- Az adózó költségvetési támogatást csak akkor igényelhet, a túlfizetés kiutalását csak akkor kérheti, ha rendelkezik adóazonosító számmal, illetve adó-visszaigénylést, adó-visszatérítést csak a bejelentkezési, bejelentési kötelezettség teljesítését követően és olyan időszakra érvényesíthet, amely időszakra vonatkozóan adóazonosító számmal rendelkezik.

Az adóazonosító szám gyűjtőfogalom, amely magában foglalja:

- az adószámot,
- a csoportazonosító számot,
- a közösségi adószámot, valamint
- a természetes személy adóazonosító jelét.

Az állami adó- és vámhatóság az adóazonosító számon tartja nyilván az adóalanyokat, és az adózónak – a megfelelő beazonosítás végett – az adóazonosító számát az adózással összefüggő minden iraton fel kell tüntetnie.

Bejelentkezés alatt azt a jogilag szabályozott folyamatot és eljárást értjük, amely jellemzően az adóköteles tevékenységet folytatni kívánó adózó



bejelentésére (kérelmére) indul, és amelynek eredményeként őt az állami adó- és vámhatóság adóalanyként nyilvántartásba veszi.

Az adóhatóság az adószámmal nem rendelkező magánszemélyt az *adóazonosító jelén* – magyar állampolgársággal nem rendelkező magánszemély esetén az állampolgárságát is feltüntetve – tartja nyilván.

Az adóazonosító jel első számjegye mindig a 8-as, ami a magánszemély jelölése. A következő 5 számjegy azon napok száma, amennyi 1867. január 1. és a születési dátumunk között eltelt. A 7., 8., 9. számjegy véletlenszerűen képzett szám, az azonos napon születettek megkülönböztetésére szolgál. A 10. számjegyet az előző 9 alapján, egy matematikai módszerrel képzik. Az így megképzett adóazonosító jel a magánszemélyek egyedi azonosítását szolgálja, életünk során nem változik.

Az adóköteles gazdasági tevékenységet folytató adózókat a NAV az *adószámon* tartja nyilván.

Az adószám 11 számjegyből álló azonosító szám, amelynek első nyolc számjegye az úgynevezett törzsszám. A törzsszámot jogi személyek esetében a KSH, egyébként pedig az adóhatóság határozza meg. (Ez az indoka annak, hogy a jogi személyek adószámának megállapítását meg kell előznie a KSH általi nyilvántartásba vételnek és a KSH-számjel kiadásának.)

A törzsszámot követő 9. számjegy az áfaazonosító. E kódot az adózó választása határozza meg. A mentességet választó adózó esetén a kód értéke „1”, egyéb esetekben pedig „2”. A 9. pozíció jelöli azt is, ha az adózó az általános forgalmi adó szempontjából csoportos adóalanyiságot választott: csoporttag (amely fogalomba beletartozik a csoportképviselő is) esetében ez a kód 4-es, csoport esetében 5-ös, csoportos társasági adóalany esetében 6-os. Az adószám 10. és 11. számjegye az illetékes állami adóhatóságot jelzi (megyekód).

Az adószámat

- a cégjegyzékbe,
- a törzskönyvi nyilvántartásba, valamint
- a bírósági nyilvántartásba

kell bejegyezni.

Az önkormányzati adóhatóság is adószámon, illetőleg adóazonosító jelen köteles az adózóit nyilvántartani. Az állami adó- és vámhatóság az adóazonosító számról az önkormányzati adóhatóságot annak megkeresésére a megkereséstől számított 15 napon belül tájékoztatja.

Az adóazonosító szám megállapítása az állami adó- és vámhatóság hatásköré tartozik, azonban nem minden esetben kerül az adózó és az adóhatóság

egymással közvetlen kapcsolatba az adóazonosító szám megállapítása során. Az úgynevezett egyablakos rendszeren keresztül bejelentkező adóalanyok (pl. cégek) nem közvetlenül az adóhatóságtól kérik az adóazonosító szám megállapítását. Erről a későbbiekben részletesen lesz szó.

Vannak olyan természetes személyek, akik adószámmal is rendelkeznek (úgynevezett adószámos magánszemélyek). Jellemzőjük, hogy nem egyéni vállalkozóként vagy társas vállalkozás tagjaként, hanem magánszemélyként végeznek önálló tevékenységet (pl. az ingatlan bérbeadási és egyéb szálláshely-szolgáltatási tevékenységet folytató magánszemélyek, előadóművészeti tevékenységet folytató magánszemélyek stb.), és az Szja tv. önálló tevékenységre vonatkozó szabályai szerint állapítják meg jövedelmüket és teljesítik adókötelezettségüket. Ezen speciális adóalanyi körrel a későbbiekben szintén részletesen lesz szó.

7.2. Adóazonosító jel megállapítása bejelentkezés alapján, adóigazolvány

A 2005. december 31-ig született gyerekek esetén csak igénylés útján lehetett hozzájutni adóazonosítóhoz, de 2006. január 1-től az újszülöttek számára már automatikusan megképzí az adóhatóság. Abban az esetben, ha a vállalkozási tevékenységet nem folytató természetes személy nem rendelkezik adóazonosító számmal, jövedelemadó-köteles bevételének megszerzése, illetve költségvetési támogatás igénylése előtt adóazonosító jelének megállapítása végett az állami adó- és vámhatóságnál az e célra szolgáló nyomtatványon (T34) írásban bejelenti

- természetes személyazonosító adatait,
- lakcímét,
- szokásos tartózkodási helyét, valamint
- ha nem magyar állampolgárságú természetes személy, az állampolgárságát.

Az adóhatóság az adózó által bejelentett adatokat a polgárok személyi adatainak és lakcímének nyilvántartását kezelő szerv nyilvántartásában szereplő adatokkal egybeveti, és a bejelentés alapján megállapítja a természetes személy adóazonosító jelét, amelyről 15 napon belül hatósági igazolványt (adóigazolvány) állít ki.

Hivatalból állapítja meg az adóhatóság azon természetes személy adóazonosító jelét,

- aki bejelentési kötelezettségét elmulasztotta, vagy
- akinek – az adóhatóság jogszabályban meghatározott feladatai végrehajtásához – adóhatósági nyilvántartása szükséges.

A természetes személy az adóazonosító jelét közli

- a munkáltatóval,
- a kifizetővel,
- az állami foglalkoztatási szervvel,
- a hitelintézettel,
- a társadalombiztosítási igazgatási szervvel,

ha az olyan kifizetést teljesít, amelynek alapján a természetes személynek adófizetési kötelezettsége keletkezik, vagy azzal összefüggésben a törvény adatszolgáltatási kötelezettséget ír elő.

A természetes személy az adóazonosító jelét közli továbbá

- az ingatlanügyi hatósággal,
- a biztosítóintézettel,
- az adókedvezmény (adómentesség) igénybevételére jogosító igazolást kiállító szervvel, valamint
- a költségvetési támogatás igénybevételére jogosító igazolás kiállítójával is,

ha ezzel összefüggésben azt adatszolgáltatási kötelezettség terheli.

Ha a természetes személy az adóazonosító jelét nem közli,

- a munkáltató és a kifizető a kifizetést,
- az adókedvezmény (adómentesség), a költségvetési támogatás igénybevételére jogosító igazolás kiállítója az igazolás kiadását

az adóazonosító jel közléséig – megtagadja.

7.3. Az adószámos magánszemélyek bejelentkezésének sajátosságai

A természetes személy adózók között speciális kategóriát képviselnek az úgynevezett „adószámos magánszemélyek”, azaz a természetes személyként adószám birtokában adóköteles tevékenységet végző adózók

(ingatlan-bérbeadási és egyéb szálláshely-szolgáltatási tevékenységet folytató magánszemélyek, előadóművészeti vagy képzőművészeti tevékenységet folytató magánszemélyek stb.).

Adószámos magánszemély alatt azon magánszemélyeket értjük, akik nem egyéni vállalkozói státuszban, azonban adószám birtokában végeznek gazdasági tevékenységet.

A gazdasági tevékenység definíciója mind az Szja tv., mind az Áfa tv. fogalomrendszerében megegyezik. Ennek értelmében gazdasági tevékenység valamely tevékenység üzletszerű, illetőleg tartós vagy rendszeres jelleggel történő folytatása, amennyiben ellenérték elérésére irányul, vagy azt eredményezi, és végzése független formában történik.

Az egyéni vállalkozói jogállás az egyéni vállalkozói nyilvántartásba vétellel jön létre, ez azonban a magánszemélyek számára – az egyéni vállalkozóról és az egyéni cégről szóló 2009. évi CXV. törvény (Evec tv.) meghatározása alapján – nem kötelezettség, hanem lehetőség. Ebből következően, ha más anyagi jogszabály vagy maga az Szja tv. nem rendelkezik arról, hogy valamely tevékenységet az önálló tevékenységen belül kizárólag egyéni vállalkozás keretében lehet végezni (például egyéni ügyvédi tevékenység), akkor a magánszemélyt nem lehet arra kötelezni, hogy egyéni vállalkozás keretében folytassa a tevékenységét.

Az Art. 7. §-ának 51. pontja szerint *vállalkozási tevékenység*: az a rendszeres gazdasági tevékenység, amelyet a természetes személy, illetve a jogi személy vagy egyéb szervezet saját nevében és kockázatára üzletszerűen végez.

A 7. § 52. pontja szerint *vállalkozó*:

- a természetes személy, ha belföldön saját nevében és kockázatára az egyéni vállalkozóról és az egyéni cégről szóló törvény szerinti egyéni vállalkozói tevékenységet végez, és az egyéni vállalkozók nyilvántartásában szerepel;
- az az egyéb természetes személy, akinek tevékenységét a törvény vállalkozási tevékenységnek minősíti;
- valamint a jogi személy vagy egyéb szervezet, amely rendszeresen üzletszerű gazdasági tevékenységet folytat.

A fentiek alapján is megállapítható, hogy a vállalkozói tevékenység nem igényel feltétlenül egyéni vállalkozói jogállást. Amennyiben a természetes személy nem egyéni vállalkozói jogállásban kíván vállalkozási tevékenységet folytatni, akkor ezt közvetlenül az állami adó- és vámhatósághoz kell

bejelentenie. Jellemzően előadóművészek, zenészek, nyelvtanárok, lektorok szokták ezt az adózási formát választani.

Az Önálló vállalkozók tevékenységi jegyzéke (ÖVTJ) bevezetéséről és alkalmazásáról szóló 36/2011. (XII. 23.) KIM rendelet szerint a természetes személyként adószám birtokában adóköteles tevékenységet végző adózó az ÖVTJ-kód szerint jelenti be tevékenységi köreit az állami adó- és vámhatóságához.

Ez az adóalanyi kör – az egyéni vállalkozói státusztól történő megkülönböztetés érdekében – 7-tel kezdődő adószámot kap, a 'T101-es nyomtatványon a NAV-hoz történő közvetlen bejelentkezést követően. A bejelentés az Online Nyomtatványkitöltő Alkalmazáson keresztül elektronikusan is benyújtható.

7.4. Egyéb vállalkozói csoportok bejelentkezésének sajátosságai

A további adózói csoportokat bejelentkezés szempontjából az alábbiak szerint csoportosíthatjuk:

Egyablakos rendszeren bejelentkező adózók:

- az Evec tv. szerinti egyéni vállalkozók,
- a cégbejegyzésre kötelezett szervezetek,
- a bíróság által nyilvántartott (civil) szervezetek és jogi személy szervezeti egységeik,
- a törzskönyvi jogi személyek.

Közvetlenül bejelentkező adózók például:

- az ügyvédi irodák,
- a külföldi szervezetek,
- a társasházak,
- a befektetési alapok.

Az egyablakos kapcsolat lényege, hogy a bejegyzési kérelem közhiteles nyilvántartást vezető szervhez történő benyújtásával az adózó teljesíti bejelentkezési kötelezettségét az állami adó- és vámhatóságához (nincs szükség külön bejelentkezésre a NAV-nál).

Több okból lehet szükség arra, hogy az adózók közvetlenül jelentkezzenek be az állami adó- és vámhatóságához:

- Más hazai szerv vezeti a nyilvántartásukat, amellyel a NAV-nak nincs „egyablakos” kapcsolata (például ügyvédi irodák esetében a Magyar Ügyvédi Kamara).
- Nincsenek nyilvántartva (pl. társasházak).
- Nem belföldi ügyfelek, így nem szerepelnek más hatóság nyilvántartásában (például a Magyarországon adóköteles tevékenységet folytató, de itteni letelepedésre nem köteles külföldi vállalatok).

Az állami adó- és vámhatósághoz közvetlenül bejelentkező ügyfelek a 'T201 jelű nyomtatványon tudnak eleget tenni bejelentési és változásbejelentési kötelezettségüknek.

7.4.1. A bejelentkezés folyamata

Egyablakos rendszeren keresztül bejelentkező adózóknál:

Az adózó benyújtja a bejegyzési kérelmet a nyilvántartó szervhez (például: cégbíróság, törvényszék). A közhiteles nyilvántartást vezető szerv elektronikus úton továbbítja a bejegyzés iránti kérelmet az állami adó- és vámhatósághoz. Az állami adó- és vámhatóság az adószámot megállapítja, majd visszajuttatja a nyilvántartó szervezetnek, vagy az adószám megállapítását határozattal megtagadja, és erről értesíti a társszerveket.

Közvetlen bejelentkezőknél:

Az ügyfél a megfelelő adatlap benyújtásával kéri az adószám megállapítását, erről a NAV értesíti, vagy határozattal megtagadja azt.

Az alábbiakban áttekintjük az egyes gazdálkodási formák bejelentkezésének jellemzőit.

7.4.2. Egyéni vállalkozók

Az Evec tv. szerint az egyéni vállalkozói tevékenység megkezdésének feltétele, hogy erre irányuló szándékáról a természetes személy a nyilvántartást vezető szervhez a törvény rendelkezéseinek megfelelő bejelentést nyújtson be.

A nyilvántartást vezető szerv egyéni vállalkozók esetében a fővárosi, illetve a megyei kormányhivatal járási (a fővárosban: kerületi) hivatala.

A bejelentésnek tartalmaznia kell:

- a bejelentő személyes adatait (nevét, anyja nevét, születési helyét és idejét, lakcímét), állampolgárságát;
- nyilatkozatot arról, hogy nem állnak fenn az egyéni vállalkozást kizáró okok (például egyéni vállalkozó nem lehet gazdasági társaság korlátlanul felelős tagja, a természetes személynek egyidejűleg egyetlen egyéni vállalkozói jogviszonya állhat fenn, stb.);
- a főtevékenységet és a folytatni kívánt egyéb tevékenységet (tevékenységeket) a mindenkor hatályos Önálló vállalkozók tevékenységi jegyzéke szerinti ÖVTJ-kóddal megjelölve;
- a székhely, valamint szükség szerint a telephely (telephelyek) és a fióktelep (fióktelepek) címét;
- az Art.-ban meghatározott további adatokat és nyilatkozatokat, amelyek az állami adóhatósághoz való bejelentkezési kötelezettség teljesítéséhez szükségesek.

Ha a bejelentő a bejelentési űrlapot megfelelően töltötte ki, a nyilvántartást vezető szerv haladéktalanul, automatikusan, az e célra létrehozott elektronikus rendszeren keresztül beszerzi az egyéni vállalkozó adószámát és az egyéni vállalkozó statisztikai számjelét.

Ezen adatok beérkezését követően a nyilvántartást vezető szerv az egyéni vállalkozót – az azonosításra alkalmas nyilvántartási szám megállapításával egyidejűleg – nyilvántartásba veszi, és megküldi a nyilvántartásba bejegyzett adatokat tartalmazó értesítést a bejelentő részére.

A bejelentő értesítésével egyidejűleg a nyilvántartásba vételről értesíti az állami adóhatóságot is. Az egyéni vállalkozói tevékenység a nyilvántartásba vétel napján kezdhető meg.

Az Szja tv. fogalomhasználatában az egyéni vállalkozók köre bővebb, abba beleértendők az alábbi adózói csoportok:

- az Evec tv. szerinti egyéni vállalkozói nyilvántartásban szereplő magánszemély az említett nyilvántartásban rögzített tevékenysége(i) tekintetében – azzal, hogy nem minősül egyéni vállalkozónak az a magánszemély, aki az ingatlan-bérbeadási vagy a szálláshely-szolgáltatási tevékenység folytatásának részletes feltételeiről és a szálláshely-üzemeltetési engedély kiadásának rendjéről szóló kormányrendelet szerinti egyéb szálláshely-szolgáltatási tevékenységből származó bevételére az önálló

tevékenységből származó jövedelemre vagy a tételes átalányadózásra vonatkozó rendelkezések alkalmazását választja, kizárólag a választott rendelkezések szerinti adózási mód alapjául szolgáló bevételei tekintetében;

- a közjegyző a közjegyzőkről szóló törvényben meghatározott tevékenysége tekintetében (kivéve, amennyiben e tevékenységét közjegyzői iroda tagjaként folytatja);
- az önálló bírósági végrehajtó a bírósági végrehajtásról szóló törvényben meghatározott tevékenysége tekintetében (kivéve, amennyiben e tevékenységét végrehajtói iroda tagjaként folytatja);
- az egyéni szabadalmi ügyvivő a szabadalmi ügyvivőkről szóló törvényben meghatározott tevékenysége tekintetében;
- az ügyvéd az ügyvédi tevékenységről szóló törvényben meghatározott tevékenysége tekintetében (kivéve, amennyiben e tevékenységét ügyvédi iroda tagjaként vagy alkalmazott ügyvédként folytatja);
- a szolgáltató állatorvosi tevékenység gyakorlására jogosító igazolvánnyal rendelkező magánszemély e tevékenysége tekintetében.

Fontos kiemelni, hogy az Evec tv. szerinti egyéni vállalkozó az egyablakos rendszeren keresztül jelentkezik be, de az Szja tv. szerinti egyéni vállalkozók a közvetlen bejelentkezők csoportjába tartoznak.

7.4.3. Cégbejegyzésre kötelezett adózók

A cégbejegyzésre kötelezett szervezetek körének felsorolását jelenleg a cégbejegyzési eljárás és a cégnyilvántartás egyes kérdéseiről szóló 21/2006. (V. 15.) IM rendeletben találjuk meg. E szerint cégbejegyzésre kötelezettek az alábbi szervezetek:

- 02 Szövetkezet
- 03 Közkereseti társaság
- 06 Betéti társaság
- 07 Egyesülés
- 09 Korlátolt felelősségű társaság
- 10 Részvénytársaság
- 11 Egyéni cég
- 12 Külföldiek magyarországi közvetlen kereskedelmi képviselője
- 15 Erdőbirtokossági társulat
- 16 Vízgazdálkodási társulat
- 17 Külföldi vállalkozás magyarországi fióktelepe
- 18 Végrehajtói iroda
- 19 Európai gazdasági egyesülés
- 20 Európai részvénytársaság
- 21 Közjegyzői iroda
- 22 Külföldi székhelyű európai gazdasági egyesülés magyarországi telephelye
- 23 Európai szövetkezet

A cégbejegyzésre kötelezett adózók adószámának megállapítását az Art. 19–25. §-aiban rögzített úgynevezett adóregisztrációs eljárás előzi meg. Az adóregisztrációs eljárás lefolytatása főszabályként – ha a cégbíróság által továbbított adatok alapján a törvényben rögzített akadályok egyike sem valószínűsíthető – legfeljebb egy munkanap alatt megtörténik. Amennyiben az egy munkanapos határidő alatt valamely akadály fennállása valószínűsíthető, a NAV nyolc munkanapon belül dönt az adószám megállapításáról vagy annak megtagadásáról.

A gazdasági társaság a bejegyzés napjával jön létre. A gazdasági társaság a létesítő okirat közjegyzői okiratba foglalásától vagy ügyvédi, illetve jogtanácsosi ellenjegyzésétől kezdődően a létrehozni kívánt társaság előtársaságaként működhet. Üzletszerű gazdasági tevékenységet az előtársaság a nyilvántartásba vételi kérelem benyújtását követően folytathat.

7.4.4. Bíróság által nyilvántartott (civil) szervezetek

A szervezet székhelye szerint illetékes törvényszék veszi nyilvántartásba

- az egyesületet,
- a pártot,

- a sportról szóló törvény alapján működő szervezetet,
- a sportról szóló törvény alapján működő országos sportági szakszövetséget,
- a törvénnyel létrehozott köztestületet,
- az alapítványt, a közalapítványt,
- a magánnyugdíjpénztárt,
- az önkéntes kölcsönös biztosító pénztárt,
- a hitelintézetek önkéntes betétbiztosítási, illetve intézményvédelmi alapját,
- a munkavállalói résztulajdonosi programban részt vevő szervezetet,
- a lelkiismereti és vallásszabadság jogáról, valamint az egyházak, vallásfelekezetek és vallási közösségek jogállásáról szóló 2011. évi CCVI. törvény (a továbbiakban: Ehtv.) alapján működő bejegyzett egyházat, nyilvántartásba vett egyházat, vallási egyesületet,
- azt a szervezetet, amelynek törvényszéki nyilvántartásba vételét törvény elrendeli (például vagyongazdálkodási alapítvány).

A szervezet nyilvántartásba vételére irányuló kérelemnek tartalmaznia kell az azonosításra szolgáló adatok mellett:

- a szervezet képviselőjének adóazonosító számát,
- az általános forgalmi adó alanyának az adóköteles tevékenysége megkezdésének bejelentésével összefüggő nyilatkozatát,
- a szervezet kiegészítő jellegű gazdasági főtevékenységét és ténylegesen végzett tevékenységi köreit azok mindenkor hatályos TEÁOR-nomenklátúra szerinti megjelölésével,
- a szervezet gazdálkodási formáját (GFO-kód szerint)⁸¹.

A kérelemnek – ha az a szervezet adószámának, illetve statisztikai számjelenek megállapítása, illetve beszerzése iránti kérelmet is tartalmaz – az előzőeken kívül tartalmaznia kell:

- a szervezet képviselőjének adóazonosító számát,
- az általános forgalmi adó alanyának az adózás rendjéről szóló törvény szerinti, az adóköteles tevékenysége megkezdésének bejelentésével összefüggő nyilatkozatát,

⁸¹ A teljes felsorolást lásd a Cnytv. 20. § (1) és (5) bekezdésében.

- a szervezet kiegészítő jellegű gazdasági főtevékenységét és ténylegesen végzett tevékenységi köreit azok mindenkor hatályos TEÁOR-nomenklatúra szerinti megjelölésével,
- a szervezet gazdálkodási formáját (GFO-kód szerint).

A bíróság az adószám megállapításához szükséges adatokat, nyilatkozatokat a nyilvántartásba vételről szóló határozat jogerőre emelkedése megállapításának napját követő öt munkanapon belül – az informatikai rendszer alkalmazásával – továbbítja az állami adó- és vámhatósághoz.⁸²

Az állami adó- és vámhatóság az adószám kiadását követően a kérelmet továbbítja a Központi Statisztikai Hivatalhoz, egyúttal átadva a szervezet adószámát is. Az állami adó- és vámhatóság és a Központi Statisztikai Hivatal a kérelem hozzájuk érkezésének napján a létrehozott adószámról és a statisztikai számjelről tájékoztatást küld a bíróságnak.

7.4.5. Törzskönyvi jogi személyek

A közfeladatok ellátása költségvetési szervek alapításával és működtetésével, vagy az azok ellátásához szükséges pénzügyi fedezet törvényben meghatározott eszközökkel (részben vagy egészben) történő biztosítása által valósul meg.

A költségvetési szerv jogi személy, amely a Magyar Államkincstár által vezetett törzskönyvi nyilvántartásba történő bejegyzéssel – a bejegyzés napjával – jön létre, illetve a nyilvántartásból való törléssel – a törlés napjával – szűnik meg (kivéve, ha az alapító okirat későbbi időpontot, illetve törvény vagy kormányrendelet más időpontot állapít meg a létrejövétel vagy a megszüntetés napjaként; ez esetben a költségvetési szerv ezen időponttal jön létre vagy szűnik meg).

Költségvetési szerv alapítására jogosult:

- központi költségvetési szerv esetén az Országgyűlés, a kormány vagy a miniszter;
- helyi önkormányzati költségvetési szerv esetén a helyi önkormányzat, a helyi önkormányzatok társulása, a térségi fejlesztési tanács, az átalakult nemzetiségi önkormányzat – nemzetiségi önkormányzati

⁸² Lásd bővebben: Cnytv. 41. § (1) bek.

költségvetési szerv esetén a nemzetiségi önkormányzat vagy a nemzetiségi önkormányzatok társulása;

- köztestületi költségvetési szerv esetén (például MTA, MOB) a köztestület.

A törzskönyvi nyilvántartásba azokat a köztestületeket, helyi önkormányzatokat, nemzetiségi önkormányzatokat, társulásokat, térségi fejlesztési tanácsokat, valamint jogszabály alapján a költségvetési szervek gazdálkodására vonatkozó szabályokat alkalmazó egyéb jogi személyeket (a továbbiakban együtt: törzskönyvi jogi személyeket) is bejegyzik, amelyeket a törvény az államháztartás központi alrendszerébe sorolt. Az alapításról jogszabályban, határozatban, alapító okiratban, illetve társulás esetében társulási megállapodásban, a megszüntetésről megszüntető jogszabályban, határozatban, okiratban, valamint társulás esetében a társulás megszüntetéséről szóló megállapodásban kell intézkedni.

Az adóköteles tevékenységet folytató törzskönyvi jogi személy a – kincstár által vezetett – törzskönyvi nyilvántartásba vétel iránti kérelem benyújtásával kéri az adószám megállapítását, és ezzel teljesíti az állami adó- és vámhatósághoz történő bejelentkezési kötelezettségét.

A kincstár az erre a célra szolgáló számítógépes rendszer útján közli az állami adó- és vámhatósággal a törzskönyvi jogi személy azon adatait, amelyek a törzskönyvi nyilvántartásba vétel iránti kérelem alapján rendelkezésre állnak.

A NAV az adószám megállapításához szükséges adatok alapján elektronikus úton közli a kincstárral a törzskönyvi jogi személy adóazonosító számát, illetve az ok megjelölésével értesíti a kincstárat az adószám megállapításának akadályáról (ha ilyen fennáll). Az adószám megállapításának megtagadásáról a NAV az erről szóló véglegessé vált határozat egy példányának megküldésével értesíti a kincstárat.

7.5. Közösségi adószám és technikai azonosító szám megállapítása

Közösségi adószámmal annak az adózónak kell rendelkeznie, aki az Európai Közösség más tagállamában illetőséggel bíró adóalannyal kereskedelmi kapcsolatot folytat.

A NAV a közösségi kereskedelembe érintett adózónak bejelentés vagy kérelem alapján – a bejelentés vagy kérelem előterjesztésének, de legkorábban az adószám megállapításának napjával – közösségi adószámot állapít meg. A közösségi adószám megállapítására vonatkozó bejelentést, kérelmet az adószám iránti kérelemmel egyidejűleg is elő lehet terjeszteni. Az adózónak a közösségi adószámot a közösségi kereskedelemmel összefüggő minden iraton fel kell tüntetnie.

A technikai azonosító szám arra az esetre szolgál, ha az ügyfél nem rendelkezik adószámmal (például mert elmulasztotta a bejelentkezési kötelezettségét), de szükséges nyilvántartásba venni. Erre az esetre mondja ki az Art., hogy a nyilvántartás történhet technikai azonosító számon is [Art. 37. § (6) bekezdés], az alábbi feltételekkel:

- Megképzése hivatalból történik.
- Kizárólag az adózó adóhatósági azonosítására és nyilvántartására szolgál.
- A technikai azonosító számot az adózóval közölheti az adóhatóság.
- Ha az adóhatóság az adótartozás végrehajtásához való jog elévülési idején belül adószámot állapít meg az adózó részére, a technikai azonosító számot az adószám megállapításával egyidejűleg, az adóköteles tevékenység megkezdésének napjával törli. Ha adószám megállapítása az előzőek szerint nem történik meg, az adóhatóság az elévülést követően a technikai azonosító számot az adózó egyéb adataival együtt haladéktalanul törli a nyilvántartásából.

7.6. Az adózók nyilvántartásba vétele és a bejelentendő adatok köre

Az adóhatóság a hatáskörébe utalt feladatok ellátása érdekében az adózókról nyilvántartást vezet. Ebben azok az adatok szerepelnek, amelyek nyilvántartására a vonatkozó törvények lehetőséget adnak, és amelyek szükségessé az adóztatással összefüggő feladatok ellátásához. Az önadózás elvével összhangban e hatósági nyilvántartás elsősorban az adózók bejelentésén, az általuk közölt adatokon alapul.

Az adózót a Nemzeti Adó- és Vámhivatalnak az adózó székhelye (telephelye, állandó lakóhelye) szerint illetékes adóigazgatóságának adóalany-nyilvántartással foglalkozó szervezeti egysége veszi nyilvántartásba a bejelentkezés alapján.

Az adózók bejelentési kötelezettségeit az Art. 1. melléklete tartalmazza, e szerint az állami adó- és vámhatósághoz be kell jelenteni az adózóra vonatkozóan az alábbiakat:

- a nevét (elnevezését), rövidített cégnevét;
- természetes személy esetén az adóazonosító jelét;
- külföldi vállalkozás esetén az illetősége szerinti állam hatósága által megállapított adóazonosító számát;
- címét, székhelyét, a cég székhelyétől különböző központi ügyintézés helyét, telephelyét vagy telephelyeit;
- céges honlap használata esetén a cég elektronikus elérhetőségét, honlapját;
- több államban illetőséggel rendelkező gazdasági társaság esetén a tényleges üzletvezetés helyét;
- székhelyszolgáltatás igénybevétele esetén a székhelyszolgáltató elnevezését, székhelyét, adószámát, e jogviszony keletkezésének és – határozott idejű jogviszony esetén – megszűnésének időpontját;
- létesítő okiratának (alapító okirat, társasági-társulati szerződés, alapszabály) keltét, számát, a rá vonatkozó jogszabály szerinti képviselőjének, könyvvizsgálójának nevét, elnevezését, lakóhelyét, székhelyét, e jogviszony keletkezésének és – határozott idejű jogviszony esetén – megszűnésének időpontját, a képviselő adóazonosító számát, könyvvizsgáló szervezet esetén annak a személynek a nevét és lakóhelyét is, aki a könyvvizsgálatért személyében felelős;
- gazdálkodási formáját, tevékenységének felsorolását:
 - cégek esetén a főtevékenységet és a ténylegesen végzett tevékenységi köröket a mindenkor hatályos TEÁOR-nomenklatúra szerint;
 - egyéni vállalkozók esetén az ÖVTJ-kódok szerint;
- az egyéni vállalkozó tevékenységének szünetelése esetén a szünetelés kezdő- és zárónapját;
- a statisztikai számjelet;
- a közkereseti társaság, a betéti társaság, a korlátolt felelősségű társaság, az egyesülés, valamint a közös vállalat tulajdonosának, tulajdonosainak cégnevét, nevét, székhelyét (telephelyeit, lakóhelyét), adóazonosító számát, a zártkörűen működő részvénytársaság ötven százalékot meghaladó mértékű szavazati joggal vagy minősített többségű befolyással rendelkező részvényesének cégnevét, nevét, székhelyét, telephelyeit, lakóhelyét, adóazonosító számát, továbbá a korlátolt felelősségű társaság és a zártkörűen működő részvénytársaság esetében azt a tény,

ha a tag, részvényes szavazati jogának mértéke az ötven százalékot meghaladja, vagy a tag, részvényes minősített többségű befolyással rendelkezik;

- a természetes személy adózó levelezési címét – ha az nem azonos székhelyével, telephelyével –, továbbá a Magyarországon lakóhellyel nem rendelkező külföldi személy esetében magyarországi kézbesítési meghatalmazottjának nevét és lakóhelyét, székhelyét;
- iratai, elektronikus alapon rendelkezésre álló bizonylatai és nyilvánosságai őrzésének helyét, ha az nem azonos az adózó székhelyével vagy lakóhelyével, valamint azt a tényt, ha a bizonylatokat, könyvet, nyilvántartást – ezekhez online hozzáférést biztosítva – elektronikusan őrzi meg;
- jogelődjét és jogelődjének adóazonosító számát;
- az önálló tevékenységet folytató természetes személy tevékenysége gyakorlásának módját, körülményét (fő- vagy mellékfoglalkozás, nyugdíj melletti kiegészítő tevékenység, korhatár előtti ellátás, szolgálati járandóság, táncművészeti életjáradék vagy átmeneti bányászjáradék mellett folytatott tevékenység);
- az általános forgalmi adó alanya részére előírt nyilatkozatot;
- átalányadó választását;
- választása szerint a naptári évtől eltérő üzleti év mérlegfordulónapját;
- közhasznú szervezetként történő nyilvántartásba vételét;
- külföldi vállalkozás magyarországi fióktelepe esetén a külföldi vállalkozás megnevezését, székhelyét, cégjegyzékszámát, nyilvántartási számát;
- magyarországi tényleges üzletvezetési helyét, ha magyar adóügyi illetőségét a tényleges üzletvezetési hely alapozza meg;
- bíróság által nyilvántartandó jogi személy esetében a bírósági nyilvántartási számot, a főtevékenységet és a ténylegesen végzett tevékenységet.⁸³

A felsoroltakon túl a jogszabály még számos további bejelentési kötelezettséget ír elő a munkáltatók és a kifizetők számára.

⁸³ Lásd bővebben: az Art. 1. sz. melléklete.

7.6.1. Speciális bejelentési kötelezettségek

Kedvezményes adózási módok választása

Kedvezményes adózási módok választása esetén (kata, kiva) az adózónak erről bejelentést kell tennie az állami adó- és vámhatóságnál az erre a célra rendszeresített nyomtatványokon.

Ezt a bejelentési kötelezettséget az irányadó anyagi jogszabály határozza meg.

Az áfacsoportok bejelentkezése

Az áfacsoport az a speciális adózási forma, amelynél belföldön gazdasági letelepedéssel rendelkező, egymás kapcsolt vállalkozásaiként működő adózók úgy döntenek, hogy az általános forgalmi adóval kapcsolatos kötelezettségeiket nem külön, hanem együttesen teljesítik. Az állami adó- és vámhatóság a csoportos általános forgalmi adózást választó csoporttagok közös írásbeli kérelme alapján a csoportos adóalanyiságot engedélyező határozatban csoportazonosító számot, illetve közösségi adószámot állapít meg a csoport számára.

Áfaadózási mód választása

A leggyakoribb esetben az adózó az általános szabályok szerint állapítja meg az áfát, de lehetősége van – bizonyos törvényi feltételek mellett – alanyi mentességet választani, illetve előfordulhat, hogy közérdekű vagy egyéb speciális jellegére tekintettel adómentes tevékenységet végez (ezeket az Áfa tv. 85. § sorolja fel – például mentes az adó alól az egyetemes postai szolgáltatás nyújtása vagy a humánegészségügyi ellátás stb.). Ezekről az információkról a bejelentkezéssel egyidejűleg nyilatkoznia kell az adózónak.

Csoportos társasági adóalany létrehozására irányuló kérelem

Csoportos társasági adóalany létrehozását a csoportos társasági adóalanyhoz csatlakozni szándékozó adózók által benyújtott közös kérelem alapján az állami adó- és vámhatóság engedélyezi a Tao tv.-ben meghatározott

feltételek teljesülése esetén. A csoportos társasági adóalany az állami adó- és vámhatóság engedélyével, a kérelem benyújtását követő adóév első napján jön létre.

A létrehozás engedélyezésére irányuló kérelem az adóév utolsó előtti hónapjának első napjától az adóév utolsó előtti hónapjának 20. napjáig nyújtható be.

7.6.2. A bejelentési kötelezettség elmulasztása

A bejelentési kötelezettség elmulasztása vagy hibás, hiányos teljesítése esetén az adóhatóság több – jogszabályban biztosított – eszközzel élhet az elmaradt bejelentés pótlása vagy a nyilvántartásban szereplő hibás/hiányos/jogszabálysértő adat korrigálása érdekében.

Első lépésként felhívást küld ki az ügyfélnek, amelyben megfelelő határidő kitűzésével felszólítja a hiányosság pótlására. Emellett lehetősége van a társhatóságok, társszervek megkeresésére a nyilvántartásban szereplő adat pótlása/helyesbítése/törlése érdekében (ennek egyik formája például a törvényességi felügyeleti eljárás kezdeményezése a cégbírószágon).

Végző esetben szankció alkalmazására is jogosult. Ez utóbbi a gyakorlatban egyrészt mulasztási bírság kiszabását jelenti, ugyanis az Art. kimondja, hogy a természetes és nem természetes személy adózót egymillió forintig terjedő mulasztási bírsággal kell sújtani, ha adószámhoz kötött tevékenységet vagy adóköteles tevékenységet adószám hiányában folytat. Súlyosabb esetekben kezdeményezhető az adószám törlése, amennyiben a bejelentett adat súlyosan jogszabálysértő (az adózó a bejelentett székhelycímen nem található, a székhely nem valós cím, vagy az adózó által bejelentett szervezeti képviselő nem valós személy).

Ellenőrző kérdések

1. Mit értünk bejelentkezési kötelezettségen?
2. Ismertesse az adóhatósághoz történő bejelentkezés lehetőségeit adózói csoportok szerint!
3. Mi az „egyablakos kapcsolat” lényege az adóhatósághoz történő bejelentkezés tekintetében?
4. Mi lehet az oka annak, hogy bizonyos adózói csoportok közvetlenül a NAV-nál teljesítik bejelentkezési kötelezettségüket?
5. Soroljon fel az adóalany által a NAV-hoz bejelentendő adatok köréből ötöt!
6. Milyen eszközökkel élhet az adóhatóság az elmaradt bejelentés pótlása vagy a nyilvántartásban szereplő hibás/hiányos/jogszabálysértő adat korrigálása érdekében?

8. Adóregisztrációs eljárás

Az adóregisztrációs eljárás 2012. január 1-je óta létező jogintézmény, amelynek célja a feketegazdaság visszaszorítása, az ezt támogató cégalapítás, illetve működés megakadályozása, vagyis hogy azon adózók (gazdasági társaságok), amelyek jelentős összegű adótartozást halmoztak fel, jogsértést követtek el, vagy elérhetetlenné válhatnak az adóhatóság számára, új gazdasági társaság alapításában vagy működésében meghatározott körülmények fennállásáig vagy meghatározott ideig ne vehessenek részt.

A hatályos adójogi szabályozás értelmében adóköteles tevékenységet adószámmal rendelkező adózó folytathat. Emiatt az adózó – az adóhatósági nyilvántartásba vétele érdekében – köteles az adóhatósághoz bejelentkezni. Az állami adó- és vámhatóság pedig a cégbejegyzésre kötelezett adózó adószámának megállapítását megelőzően – a jogszabályban meghatározott bejelentett, illetve a nyilvántartásában szereplő adatok egybevetésével – megvizsgálja, hogy fennáll-e az adószám megállapításának valamely akadálya.

Az állami adó- és vámhatóság az adószám megállapítását megtagadja, ha az adózó által bejelentett adatok valótlanok vagy hiányosak, vagy az adóregisztrációs eljárás során kiderül, hogy az adószám megállapításának törvényi akadály áll fenn.

8.1. Az adóregisztrációs eljárás szereplői

Adózó: azon jogi személy, amely bejegyzési vagy változásbejegyzési kérelmet terjeszt elő a cégbírósághoz, és amelynek tekintetében az adóregisztrációs eljárást lefolytatják.

Akadályhordozó személy: az a természetes vagy jogi személy, aki az adózóval a bejegyzési kérelem előterjesztése vagy a jogerős változásbejegyző végzés eredményeként a jogszabályban meghatározott kapcsolatba kerül (lásd 3. pont), és az akadályt képező társasággal vezető tisztségviselői, cégvezetői, tagi vagy részvényesi jogviszonyban áll vagy állt, illetve saját személyében hordoz adóregisztrációs akadályt.



Akadályt képező társaság: az a gazdasági társaság, amelyben az akadályhordozó személy vezető tisztségviselői, cégvezetői, tagi vagy részvényesi jogviszonyban áll vagy állt, és amelyre tekintettel az adóregisztrációs akadályt megállapították.

8.2. Az eljárás típusai

Adóregisztrációs eljárást kizárólag cégbejegyzésre kötelezett adózóval szemben lehet lefolytatni

- az újonnan alakuló cég adószámának megállapítását megelőzően, illetve
- működő cég esetében
 - az adószám kiadását követő 1 éven belül, új információ esetén: ha az adóhatóságnak tudomására jut, hogy a gazdasági társaság (cég) adószámának megállapítása adóregisztrációs akadály fennállása ellenére történt;
 - a változásbejelentéshez kapcsolódó adóregisztrációs eljárás keretében: az adóregisztrációs személyi kört érintő személyi változás esetén.

8.3. Az adóregisztrációs eljárás során vizsgált személyi kör

Az alapítandó új, valamint a változással érintett gazdasági társaságban az adóregisztrációs eljárás érintheti annak alábbi szereplőit:

- vezető tisztségviselő (vezető tisztségviselőnek számít a vezető, az üzletvezetésre jogosult tag, az üzletvezető, az igazgatósági tag, az ügyvezető, az igazgatótanács tag, a vezérigazgató, a vezető tisztségviselő, az intézőbizottsági tag, az igazgató elnök és az ügyvezető elnök);
- cégvezető;
- képviselőre jogosult tag;
- korlátolt felelősségű társaság (a továbbiakban: kft.) és zártkörűen működő részvénytársaság (a továbbiakban: zrt.) esetén a kft. vagy a zrt. ötven százalékot meghaladó mértékű szavazati joggal, illetve minősített többséget biztosító befolyással rendelkező tagja, részvényese;
- ötven százalékot meghaladó mértékű szavazati joggal vagy minősített többségű befolyással rendelkező tag, részvényes hiányában bármely, a kft. vagy a zrt. bármely (valamennyi) tagja vagy részvényese;
- egyszemélyes gazdasági társaság esetében annak tagja vagy részvényese.

Az eljárás során az állami adó- és vámhatóság megvizsgálja, hogy a gazdasági társaság ezen meghatározott körébe tartozó személy saját maga érintett-e adóregisztrációs akadállyal, vagy ugyanezen körbe tartozó pozíciót visel(t)-e más gazdasági társaságban. Az adóregisztrációs akadály fennállását a fentiekben felsorolt valamennyi személy tekintetében vizsgálni kell.

8.4. Az adóregisztrációs akadályok

Az adóregisztrációs eljárás során ötféle akadály állapítható meg. Az első három akadály esetében az akadályhordozó személy tölt vagy töltött be az akadályt képező társaságban akadályt képező jogviszonyt (ezeket lásd a 3. pontban), a további két esetben az akadály magával az akadályhordozó személlyel kapcsolatban áll fenn. Ezek alapján tehát az állami adó- és vámhatóság az adószám megállapítását megtagadja, ha

- az akadályhordozó személy olyan *akadályt képező gazdasági társasággal* áll vagy állt akadályt képező jogviszonyban (annak jelenlegi vagy volt vezető tisztségviselője, cégvezetője, tagja vagy részvényese), amely az adószám megállapítása iránti kérelem benyújtásának napján az állami adó- és vámhatóságnál nyilvántartott, 180 napon keresztül folyamatosan fennálló – túlfizetéssel csökkentett – 5 millió (a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók esetében 10 millió) forintot meghaladó *adótartozással rendelkezik*.⁸⁴ Az akadályhordozó személy olyan *akadályt képező gazdasági társasággal* áll vagy állt akadályt képező jogviszonyban (annak jelenlegi vagy volt vezető tisztségviselője, cégvezetője, tagja vagy részvényese), amely az adószám megállapítása iránti kérelem benyújtásának napját megelőző öt éven belül az állami adó- és vámhatóságnál nyilvántartott – túlfizetéssel csökkentett – 5 millió (a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók esetében 10 millió) forintot meghaladó *adótartozással jogutód nélkül szűnt meg*; vagy
- az akadályhordozó személy olyan *akadályt képező gazdasági társasággal* áll vagy állt akadályt képező jogviszonyban (annak jelenlegi vagy volt vezető tisztségviselője, cégvezetője, tagja vagy részvényese),

⁸⁴

Az adóregisztrációs eljárásban nem tekinthető fennálló adótartozásnak a tartozás azon része, amelyre az adóhatóság fizetési halasztást, részletfizetést vagy adómérséklést engedélyezett.

amelynek az állami adó- és vámhatóság az adószám megállapítására irányuló kérelem benyújtásának napját megelőző öt éven belül – jogszabályban felsorolt okból, és ott meghatározott eljárásban – *adószámát jogerősen törölte*, feltéve, hogy e jogviszony az adószám törlését kimondó véglegessé vált határozat meghozatalának napján vagy azt követően bármelyik nap fennállt;

- maga az akadályhordozó személy az adószám megállapítása iránti kérelem benyújtásának napján az állami adó- és vámhatóságnál nyilvántartott, túlfizetéssel csökkentett, 180 napon keresztül folyamatosan fennálló, 5 millió (a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók esetében 10 millió) forintot meghaladó adótartozással rendelkezik;
- maga az akadályhordozó személy az adószám megállapítása iránti kérelem benyújtásának napján a vezető tisztségviselői pozíciótól, illetve e foglalkozástól jogerősen eltiltottnak⁸⁵ minősül.

8.5. Adóregisztrációs eljárás az adószám kiadását megelőzően

A gazdasági társaság *adószámának megállapítását megelőzően* az adóhatóság az adószám kiadására irányuló, a cégbírósi egyablakos rendszeren keresztül érkező kérelem alapján megvizsgálja, hogy fennáll-e az adószám megállapításának valamely akadály.

- Amennyiben nem áll fenn akadály, az adószámot egy munkanapon belül megállapítják.
- Ha az állami adó- és vámhatóság adóregisztrációs akadály fennállását valószínűsíti, erről egy munkanap alatt tájékoztatja a cégbíróságot, amely az adóhatóság jogerős döntéséig felfüggeszti a cégbejegyzési eljárást.
- Az adóhatóság – saját nyilvántartása és a cégnyilvántartás adatai alapján – nyolc napon belül lefolytatott vizsgálattal megállapítja az akadály fennállását vagy annak hiányát. A döntésre rendelkezésre álló nyolc munkanapos időtartam alatt a tényállás tisztázása érdekében az adózó vezető tisztségviselője, cégvezetője, tagja, részvényese felszólítható

⁸⁵

Eltiltottnak minősül az, aki a cégbíróság által a cégnyilvánosságról, a bírósági nyilvánosságról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény alapján kiszabott eltiltás, vagy a Büntető törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény alapján kiszabott foglalkozástól eltiltás hatálya alatt áll.

arra, hogy nyilatkozzon a jogszabályban meghatározott akadály fennállásáról, illetve a vizsgált cégben való érintettségére vonatkozóan.

- Amennyiben a lefolytatott vizsgálat alapján az adóregisztrációs akadályok egyike sem áll fenn, az adóhatóság az adószámot megállapítja.
- Valamely adóregisztrációs akadály fennállása esetén az adóhatóság az adószám megállapítását határozattal megtagadja. Az adószám megállapításának megtagadásáról szóló határozat címzettje az adózó – a jogkövetkezmények is az ő részére történő kézbesítéshez fűződnek –, de azt tájékoztatásul annak a személynek is el kell küldeni, aki az akadályozással érintett (akadályhordozó személy).

Az adóhatóság a cégbíróságot mindkét típusú döntésről értesíti, az adószám megállapításának megtagadása esetében a határozat véglegessé válásának bejegyzését követően.

- Az adószám kiadásának megtagadása esetén a cégbíróság a bejegyzési kérelmet elutasítja.
- Újonnan alakuló gazdasági társaság esetén tehát az adóregisztrációs akadály fennállásának időpontja a cégbírósághoz intézett bejegyzés iránti (egyúttal az adószám megállapítása iránti) kérelem benyújtásának időpontja.

Az adóregisztrációs eljárás keretében az adóhatóság megvizsgálja azt is, hogy *az adószám megállapítását követően* fennáll-e az adófizetési biztosíték előírásának valamely oka.

8.6. Adóregisztrációs eljárás a gazdasági társaság működése során

Működő gazdasági társaságok esetében az adóregisztrációs eljárás két esetben folytatható le:

- Amennyiben *az adószám megállapítását követő egy éven belül* az adóhatóságnak tudomására jut, hogy az adószám megállapítása valamely akadály fennállása ellenére történt, különösen, ha ez olyan tény, körülmény, amelyet az adószámkérelem teljesítését megelőző vizsgálat során az adóhatóság nem ismert. Ilyen lehet például:

- ha a vizsgált cégbejegyzésre kötelezett szervezet cégnyilvántartásába a cégbíróság *visszamenőleges hatállyal* bejegyzi az akadályhordozó vezető tisztségviselőt, cégvezetőt, tagot vagy részvényest;
- ha a vizsgált szervezetek, természetes személyek adószámláján végrehajtott *visszamenőleges hatályú* könyvelés következtében az adótartozásnak az adószámkérés időpontjában fennálló összege későbbi időpontban haladja meg a törvény által meghatározott értéket;
- ha később jut az adóhatóság tudomására a vezető tisztségviselő, cégvezető, tag, illetve részvényes adóazonosító száma, és az annak alapján elvégzett beazonosítási eljárás eredményeképpen megállapítható, hogy a személy akadályhordozó.

Ebben az esetben az adóhatóság felszólítja az akadályt képező társaságot, hogy hárítsa el a fennálló akadályt. Amennyiben a gazdasági társaság nem tesz eleget a felszólításnak, az adószámot törlik.

- Amennyiben a gazdasági társaság vezető tisztségviselője, cégvezetője, tagja vagy részvényese *személyében változás következik be*⁸⁶. Ilyenkor az adóhatóság az erről való tudomásszerzését követő harminc napon belül megvizsgálja, hogy a változás miatt beállt-e valamely jogszabályban felsorolt akadály. Ebben az esetben:
 - A személyi változás cégbírósi bejegyzése nem függ az eljárás eredményétől, az eljárás a bejegyzést követi, a bejegyzést követő harminc napon belül kell lefolytatni.
 - Az állami adó- és vámhatóság az akadály megállapítása esetén felszólítja az adózót, hogy a felszólítás kézbesítésétől számított 45 napon belül hárítsa el azt (ez történhet például új vezető tisztségviselő vagy tag bejegyzésével). A felszólítást – tájékoztatásul – az akadályhordozó személynek is megküldik. Az akadály elhárításának számít például:

86

Az adóregisztrációs eljárásban személyi változást jelent, ha az érintett személy a változás követően a 3. pontban felsorolt személyi körbe kerül (például vezető tisztségviselő lesz). Nem minősül azonban újonnan a személyi körbe tartozónak a változás miatt az a személy, aki közvetlenül a változást megelőzően is bármely pozícióban oda tartozott (például a változást megelőzően tag volt, a változást követően ügyvezető lett). Nem minősül továbbá személyi változásnak az sem, ha az adóregisztrációs eljárás megindítását követően az adózót felszámolás alá vonják, és a továbbiakban képviselőre a felszámolóbiztos jogosult.

- ha a cégnyilvántartásban látható, hogy az adózó az elhárításhoz szükséges változásbejelentési kérelmet az adóhatóság felhívásában előírt határidőn belül benyújtotta a cégbírósághoz;
 - ha a cégnyilvántartás adatai alapján az adózó az akadály elhárításához szükséges változásbejegyzési kérelmet az adóhatóság felhívásában előírt határidő elteltét követően nyújtotta be a cégbírósághoz, azonban a késedelem kimentésére irányuló igazolási kérelmet terjesztett elő, amelynek az adóhatóság helyt adott;
 - ha a cégnyilvántartás adatai alapján az adózó nem az akadályt hordozó taggal, részvényessel összefüggésben nyújt be változásbejegyzési kérelmet, hanem ötven százalékot meghaladó mértékű szavazati joggal vagy minősített többségű befolyással rendelkező tag, részvényes bejegyzése iránt intézkedik.
- A felszólítással szemben fellebbezés nem terjeszthető elő, de az adózó a felszólításban szereplő adatok valóságát vitathatja. Amennyiben az adóhatóság ennek helyt ad, a beadványban előadottakat az adóregisztrációs eljárást megszüntető végzésben értékeli.
 - A felszólításnak az adózó részére történő kézbesítésétől számított 15 napos jogvesztő határidőn belül az akadályhordozó személy kimentési kérelmet terjeszthet elő, amelynek tárgyában az adóhatóság a beérkezéstől számított harminc napon belül dönt. A kimentési kérelem végleges elbírálásáig az alapeljárás nem függeszthető fel.
 - Ha az adózó nem tesz eleget a felszólításnak, mulasztását nem igazolja, valamint az akadályhordozó személy kimentési kérelmet nem terjeszt elő, vagy arra vonatkozóan végleges elutasító határozat születik, az adóhatóság az adószámot határozattal törli, ezt közvetlenül közli az adózóval, valamint kezdeményezi a cég megszüntetését a cégbíróságon.

8.7. Jogorvoslat: fellebbezés, kimentési kérelem, felügyeleti intézkedés, bírósági felülvizsgálat

Az adószám kiadását megtagadó határozattal szemben az adózó fellebbezéssel, az akadályhordozó személy kimentési kérelemmel élhet. A fellebbezés és a kimentési kérelem a határozat közlésétől számított 15 napos határidőn belül terjeszthető elő, amely határidő jogvesztő, elmulasztása esetén igazolási kérelem előterjesztésének sincs helye. Ha a határozattal szemben

fellebbezési és kimentési kérelmet egyaránt benyújtanak, az adóhatóság elsődlegesen a fellebbezést bírálja el.

Amennyiben a fellebbezést az adóhatóság megalapozottnak találja, akkor az adószám megállapításának megtagadása tárgyában kiadott határozatát visszavonja, és az adószámot megállapítja. Ebben az esetben a fellebbezéssel együtt benyújtott kimentési kérelem elbírálására irányuló eljárást az adóhatóság megszünteti.

Az adószám kiadását megtagadó elsőfokú határozatot helybenhagyó vagy megváltoztató másodfokú határozat bírósági felülvizsgálatát a kérelmező a véglegessé válástól számított harminc napon belül kérheti.

8.7.1. Kimentési kérelem

Az a vezető tisztségviselő, cégvezető, tag vagy részvényes, akire tekintettel az állami adó- és vámhatóság a gazdasági társaságot felszólította, a felszólítás kézhezvételétől számított 15 napos jogvesztő határidőn belül kimentési kérelmet terjeszthet elő. A kimentési kérelem határidőben történő benyújtása feltétele a kimentési ok elfogadásának. Hivatalból a kimentési ok nem vehető figyelembe.

A határidőben előterjesztett kimentési kérelmet az adóhatóságnak harminc napon belül kell elbírálnia. Amennyiben a kérelmet elfogadják, erre tekintettel az adóhatóság az adószám kiadását megtagadó határozatát saját hatáskörben, hivatalból visszavonja, és az adószámot megállapítja.

Amennyiben a kimentési kérelmet az adóhatóság elutasítja, az ezt tartalmazó határozattal szemben az adózó a közléstől számított 15 napon belül fellebbezéssel élhet. Az adószám megállapításának megtagadásáról szóló határozat nem minősül véglegesnek mindaddig, ameddig a kimentési kérelem elutasításáról szóló határozat bírósági felülvizsgálatának kezdeményezésére nyitva álló határidő el nem telt, illetőleg a határozat felülvizsgálatára irányuló bírósági eljárás jogerősen le nem zárult. Vagyis a kimentési kérelem végleges elbírálásáig az adószám nem törölhető.

A kimentési kérelemnek az adóhatóság helyt ad, ha az adóregisztrációs akadály fennáll, de az érintett akadályhordozó személy sikeresen kimentéssel él.

Kimentési okok:

- Az akadályhordozó személy a kimentési kérelmére indult eljárásban együttesen bizonyítja, hogy

- az adószám megállapításának megtagadására okot adó tartozást az azt felhalmozó akadályhordozó személy vagy akadályt képező társaság azért nem tudta megfizetni, mert az általa teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenértékét egy vagy több vevő részben vagy egészben nem egyenlítette ki;
- a vevőkkel, megrendelőkkel szemben fennálló és határidőre ki nem egyenlített követelések összege az adótartozás összegét eléri vagy meghaladja; valamint
- az adótartozást felhalmozó akadályhordozó személy vagy akadályt képező társaság a követeléseit teljesülése érdekében úgy járt el, ahogy az az adott helyzetben tőle elvárható.
- Az akadályhordozó személy a kimentési kérelmére indult eljárásban – *a kérelem benyújtásával egyidejűleg* – igazolja, hogy a kizáró ok alapjául szolgáló adótartozás már azért nem áll fenn, mert
 - az elévült, vagy
 - azt az adózó vagy rá tekintettel más megfizette.
- Az akadályhordozó személy a kimentési kérelmére indult eljárásban – *a kérelem benyújtásával egyidejűleg* – igazolja, hogy jogviszonya öröklés útján létesült, és a kizáró ok alapjául szolgáló adótartozás nem tagi, illetve részvényesi jogviszonyának időtartama alatt, valamint nem a jogviszonya megszűnését követő 180 napon belül keletkezett.
- Az akadályhordozó személy a kimentési kérelmére indult eljárásban együttesen bizonyítja, hogy az adószám megtagadására okot adó, adószám-törléssel érintett adózóban tagi, illetve részvényesi jogviszonnyal nem rendelkezett, *valamint* okirattal bizonyítja, hogy vezető tisztségviselőként, illetve cégvezetőként a törléssel érintett adózó jogszerű működésének helyreállítása érdekében úgy járt el, ahogy az az adott helyzetben általában elvárható.⁸⁷ Az akadályhordozó személy a kimentési kérelmére indult eljárásban együttesen bizonyítja, hogy az akadályal érintett társaságban nem minősült vezető tisztségviselőnek, cégvezetőnek, képviselőre jogosult tagnak, *továbbá* az akadályal érintett társaságban közvetlenül vagy közvetett módon 25 százalékot

87

Ebben az esetben a kimentési kérelmet akkor is el kell fogadni, ha a feltételek együttes fennállása megállapítható, és a cégbíróság a törvényességi eljárást megszüntette, mert az adózó a törvényes működését helyreállította. (Akkor is, ha az adózó az adószám törlését elrendelő határozat visszavonását vagy az adószám ismételt megállapítását még nem kérte.)

meghaladó mértékű szavazati joggal nem rendelkezett, vagy az akadálytalanságban közvetlenül vagy közvetett módon ötven százalékot meghaladó mértékű szavazati joggal nem rendelkezett, és minden tőle elvárhatót megtett az akadály bekövetkezésének elkerülése vagy fennállásának megszüntetése érdekében.⁸⁸

8.8. A határozat véglegessé válása

Az adószám megállapításának megtagadásáról szóló határozat akkor végleges, ha

- a bírósági felülvizsgálat megindítására nyitva álló határidő már eltelt, illetve az adózó által kezdeményezett, a határozat felülvizsgálatára irányuló bírósági eljárás jogerősen lezárult;
- a kimentési kérelmet elutasító határozat bírósági felülvizsgálatának megindítására nyitva álló határidő már eltelt, illetve az adózó által kezdeményezett, a határozat felülvizsgálatára irányuló bírósági eljárás jogerősen lezárult.

8.9. Igazolás az akadály hiányáról

Kérelemre az adóhatóság igazolás állít ki arról, hogy a kérelmezővel szemben az igazolás kiállításának napján nem áll fenn olyan akadály (lásd 4. pont), amely más adózóban vezető tisztségviselőként, cégvezetőként, tagként vagy részvényesként történő részvétele esetén a más adózó adószáma megállapításának megtagadásához vagy a más adózó adószámának törléséhez vezet. Az igazolás hatósági bizonyítványnak minősül. Mindennek azért van jelentősége, mert az adószám megállapítása nem tagadható meg, illetve az adózó adószáma a változásra tekintettel nem törölhető, ha az adóhatóság megállapítja, hogy valamennyi akadályhordozó személy rendelkezik 15 nappal nem régebbi igazolással. (Kivéve, ha az akadály az igazolás kiállítását követően állt be, és ezt az adóhatóság megállapítja.)

⁸⁸

Az adóhatóság nem fogadhatja el kimentési okként, ha az akadályhordozó személy arra hivatkozik, hogy az akadályt képező társaságban fennálló jogviszonyát az adóregisztrációs eljárásra tekintettel megszünteti.

Az igazolás kiadásáról (illetve a kérelem elutasításáról) az adóhatóság harminc napon belül dönt, a kiadhatóság tekintetében az adószám kiadását megelőző vizsgálatra vonatkozó szabályok alkalmazandók. Az akadálynak, amely miatt az igazolás elutasítható, nem a kérelem benyújtásának napján, hanem az igazolás kiállítását megtagadó határozat meghozatalának napján kell fennállnia.

Az igazolás kiadását az adóhatóság határozattal megtagadja, ha

- a kiállítás feltételei nem állnak fenn;
- az adóhatóság megállapítja, hogy a kérelmező olyan más adózó vezető tisztségviselője, cégvezetője, tagja vagy részvényese, amellyel szemben a kérelem benyújtásakor adóregisztrációs eljárás van folyamatban.

Az adóhatóság által kiállított, az igazolás kiállítását megtagadó határozattal szemben fellebbezésnek van helye, illetve az adózó, vagy az adózónak nem minősülő természetes személy kimentési kérelmet terjeszthet elő, 15 napos, jogvesztő határidőn belül.

8.10. Az adófizetési biztosíték

Az adófizetési biztosíték az adózó adótartozásának megfizetését biztosító jogintézmény.

Az adóregisztrációs eljárásban – az előzőekben áttekintett szempontokon túl – az adóhatóság vizsgálja azt a körülményt is, hogy az érintett adózó volt-e valamely olyan vállalkozásban döntési pozíciót viselő személy, amely vállalkozás – az adószám megállapítása iránti kérelem benyújtásának napját megelőző öt éven belül – 1 millió forintot meghaladó (a legnagyobb adóteljesítményű adózók esetén 2 millió forintot meghaladó) adótartozással szűnt meg. A fenti feltételeket nemcsak újonnan alakuló, hanem már működő cégbe belépő személy esetében is vizsgálni kell.

Az adóhatóság által határozatban előírt biztosíték összege – amely egyenlő a megszűnt cég adótartozásának összegével – egyösszegű befizetéssel vagy bankgaranciával teljesíthető, és 12 hónapon keresztül biztosítja az adótartozás megfizetését. Ezen időszak alatt anélkül, hogy az adóhatóság külön felszólítaná az adózót adótartozásának megfizetésére, az adófizetési biztosítékot a fennálló adótartozás teljesítésére használhatja fel, amelyről az adózó részére elektronikus úton értesítést küld. A biztosíték összegét

ebben az esetben 15 napon belül ki kell egészíteni az eredeti, biztosítékként előírt összegre. A 12 hónap leteltét követően a biztosíték összegét az adóhatóság visszafizeti az adózó részére.

Ellenőrző kérdések

1. Kik az adóregisztrációs eljárás szereplői?
2. Milyen esetekben lehet lefolytatni az adóregisztrációs eljárást?
3. Kik tartoznak az adóregisztrációs eljárásban vizsgált személyek köréhez?
4. Melyek az adóregisztrációs akadályok?
5. Milyen jogorvoslati lehetőségeket ismer az adóregisztrációs eljárással kapcsolatban?
6. Mik lehetnek kimentési okok?
7. Mikor ad ki az adóhatóság igazolást az akadály hiányáról?
8. Mi az adófizetési biztosíték?

9. Speciális bejelentési kötelezettségek: EKÁER, élelmiszer-automata

9.1. Speciális bejelentési kötelezettségek: EKÁER

Az állami adó- és vámhatóság által működtetett elektronikus közúti áruforgalom-ellenőrző rendszerhez, azaz az EKÁER-hez az Art.-ban nevesített bejelentési kötelezettség kapcsolódik, így lényegében az adókötelezettségekhez sorolható. Annak azonban mégis speciális fajtája, hiszen nem csak egy alkalommal szükséges teljesíteni, hanem a gazdálkodási tevékenység minden egyes olyan szállítása vonatkozásában, ahol a jogszabályban meghatározott feltételek ezt kötelezően előírják.

Az elektronikus közúti áruforgalom-ellenőrző rendszer az Európai Unió valamely más tagállamából Magyarország területére, Magyarország területéről az Európai Unió valamely más tagállamába irányuló, illetve a Magyarország területén belül megvalósuló, a termék közúti fuvarozásával összefüggő adókötelezettségek teljesítésének ellenőrzését szolgálja.

9.1.1. Az EKÁER bevezetésének háttere

Hazánkban a rendszerváltást követően – köszönhetően a gazdasági élet terén érvényesülő nagyobb szabadságnak – a gazdasági szereplők könnyebben kihasználhatták a jogszabályi kiskapukat, a jogellenes vagyonszerzési lehetőségeket.

Ez a tendencia az uniós csatlakozásunk következtében tovább erősödött. Az új lehetőségek talaján egyre nagyobb számban jelentek meg az uniós hozzáadottértékadó-, azaz héafizetési rendszer sajátosságait és gyengeségeit kihasználó, jogellenesen ténykedő gazdasági szereplők.⁸⁹

⁸⁹ MÓRICZ Ákos (2018): *Az új közúti ellenőrzési módszerek szerepe a gazdaság fehéritésében*. Budapest, Nemzeti Közszolgálati Egyetem. 25–26. Diplomamunka.

A belföldi tapasztalatok azt mutatták, hogy az általános forgalmi adó (áfa) tekintetében a csalások jellemzően a fiktív, vagy nem az okmányokon szerepeltetett adatoknak megfelelő áruszállításokhoz, illetve az eltűnő kereskedőkhöz (missing traderek) kapcsolhatók. A visszaéléseket leggyakrabban ömlesztett, egyedileg nem beazonosítható (nem címkézhető, jelölhető stb.), de nagy mennyiségben fogyasztott/felhasznált termékek tagállamok közti (körbe)utaztatásával követik el, kihasználva mindehhez az uniós normákban rögzített tagállami adómentes értékesítés lehetőségét. További problémaként említhető, hogy a termékértékesítéshez, termékbeszerzéshez köthető áru-mozgásokkal összefüggő adókötelezettségek teljesítésének ellenőrzéséhez a hatóságoknak korábban csak utólag hozzáférhető információk álltak rendelkezésére. Emellett a nemzetközi szállítást alátámasztó papíralapú okmányokból (CMR-okmányok) az adózók – annak szigorú számadási kötelezettsége hiányában – tetszőleges számú példányt állíthatnak ki.⁹⁰

Figyelemmel a fentiekre, korábban számos, a tagállamokat érintő kísérlet történt az áfakikerülés megelőzése, illetve a csalások felderítése érdekében. A legtöbb ilyen jellegű intézkedés azonban – adminisztratív voltának köszönhetően – nem hozta meg a várt gazdaságfehérítő eredményeket. A család gazdálkodókkal szembeni hatékonyabb fellépéshez tehát mindenképp olyan módszert kellett kialakítani, amellyel a gazdasági események már azok tényleges megvalósulásakor is követhetővé és így az ellenőrzések valós idejűvé válhatnak az ellenőrző hatóság számára.

Összegezve, a legnagyobb probléma az volt, hogy az említett család szándékú adózók más tagállamból vagy belföldi előállításból származó termékek (első) belföldi termékértékesítése kapcsán nem teljesítették az áfa-fizetési kötelezettségüket, mivel várhatóan ezeken a pontokon kellett volna a legnagyobb mértékű héát megfizetni a költségvetés számára.

A hazánkban nagy számban elkövetett áfacsalások szövevényes, esetenként kettőnél több tagállamon átívelő hálózataival, a láncolatos kereskedelmi ügyletekkel kapcsolatban elmondható, hogy elválik egymástól

- a pénz útja,
- a számla útja és
- az áru útja.

⁹⁰ MIHICS Henrik (2015): Az EKAER-rel kapcsolatos legfontosabb tudnivalók. *Adóvilág*, 19. évf. 1–2. sz. 3–13.

Az adóhatóságnak a pénz és a számla nyomon követésére a beadott bevételek, összesítők, adatszolgáltatások, valamint banki információk alapján eddig is lehetősége nyílt, azonban az áruk követéséhez nem rendelkezett olyan adatbázissal, amelyből a mozgásukkal kapcsolatos információk lekérdezhetők lettek volna.

Magyarország erre reagálva, az árumozgásokkal összefüggő adókötelezettségek teljesítésének hatékonyabb ellenőrzésére vezette be 2015. január 1-jén az EKÁER-t.

9.1.2. Az EKÁER célja

Az EKÁER célja tehát nem más, mint az *áruforgalom ellenőrzése*, az árumozgásokhoz köthető *visszaélések visszaszorítása*, és ezáltal egyben a jogszerűen ténykedő gazdasági szereplők jogszerűtlenül tevékenykedő vállalkozásokkal szemben fennálló *versenyhátrányának kiegyenlítése*, valamint a *csalárd szereplők visszatérése a jogszerűség keretei közé*. Kiemelendő továbbá az *élelmiszer-biztonsági szabályok megerősítése* is, hiszen nagyon fontos annak igazolása, hogy az adott élelmiszert belföldön hol állították elő, vagy milyen úton jutott el a belföldi kereskedelmi forgalomba.

9.1.3. Az EKÁER felépítése, működése

Az EKÁER bejelentőfelülete az interneten nyilvánosan elérhető felület, amelyen a bejelentésre kötelezett adózók regisztrációt követően tudják teljesíteni az Art.-ban előírt kötelezettségeiket. A bejelentett áruszállítási adatokhoz csak a hatóság és azon személyek férhetnek hozzá, akiknek a bejelentő erre jogosultságot biztosított. Nagyon fontos, hogy a bejelentés számára kialakított elektronikus rendszerben számos – árumozgáshoz kapcsolódó – gazdálkodási (üzleti) adat (például: a beszerzés értéke, üzleti kapcsolatok stb.) szerepel, így ezek célhoz kötött felhasználása minden egyes ellenőrzés, lekérdezés vonatkozásában kiemelten fontos tényező.

Az EKÁER tulajdonképpen nem más, mint a közösségi termékértékesítéssel, illetve -beszerzéssel, valamint az első belföldi áfaköteles termékértékesítéssel összefüggő áruszállítások e-útdíj-kamerahálózat segítségével történő nyomon követését, valamint az elektronikusan – elemezhető

formában – rögzített egyes fuvarozási adatok alapján működő kockázatelemzési rendszer szerint szervezett ellenőrzést magában foglaló komplex árumozgás-ellenőrző rendszer.

Az EKÁER működése alapvetően az alábbi pontokra épül:

- *Előzetes bejelentés* → Információ a gazdasági eseményről, vagyis arról, hogy közúton mely forgalmi rendszámú gépjárművel, honnan hová, milyen típusú árut és milyen mennyiségben szállítanak.
- *A gépjármű mozgásának „nyoma”* → A belföldi kamerahálózat által a gépjármű forgalmi rendszámához érzékelt és átadott útvonaladatok.
- *A szállított áru mennyisége* → Fix és mobil tömegmérő, ellenőrző pontok adatai a gépjármű forgalmi rendszámához kapcsolódóan.
- *Az áru típusa* → A közúton és a kirakodás (átvétel) címén végzett ellenőrzések, továbbá az esetleges utólagos vizsgálatok (adóellenőrzések) adatai.

9.1.4. Bejelentési kötelezettségek

Az EKÁER-szabályozás egyik legfontosabb eleme, hogy ha az Art.-ban meghatározott feltételek teljesülnek, az adózónak vagy a képviselőjére jogosultnak a szállítás adatairól előzetes bejelentést kell tennie az EKÁER internetes felületén, az ekaer.nav.gov.hu oldalon. Itt az állami adó- és vámhatóság minden bejelentéshez ad egy EKÁER-számot, amely 15 napig érvényes.

Az adózónak vagy a képviselőjére jogosultnak az EKÁER-felületre történő belépéshez első alkalommal regisztrálnia kell, amihez ügyfélkapus azonosítás is szükséges. Az EKÁER-regisztrációt olyan személy jogosult elvégezni, aki a bejelentésre kötelezett entitás képviselőjére a rá vonatkozó szabályok szerint (például cégjogi szempontból) jogosult, azaz az adózó vagy törvényes képviselője, az állandó meghatalmazott vagy az adóügyek elektronikus intézésére az adózó által feljogosított személy, s mint ilyen, rendelkezik ügyfélkapus regisztrációval is. Az adózó vagy a képviselőjére jogosult így az EKÁER-felületen elsődleges felhasználói hozzáférést regisztrálhat, majd további (másodlagos) hozzáféréseket hozhat létre, amelyeken keresztül a bejelentésre kötelezett nevében tud bejelentéseket tenni.

Az EKÁER-szám

Az EKÁER-szám olyan termékegységet azonosít, amelyet a feladó egyetlen gépjárművel, egyszeri fuvarozás során, adott útvonalon juttat el a címzetthez. Az EKÁER-szám a rögzítéstől számított 15 napig érvényes, és a határidő lejártja előtt az arra feljogosított személyek által módosítható, illetve – az érvénytelenítés indokának megadásával – érvényteleníthető.

Az EKÁER-szám azt a termékegységet azonosítja, amelyet egyetlen feladótól egyetlen címzett részére egyetlen gépjárművel fuvaroznak a gépjármű adott útvonalon történő egyszeri mozgása során.

Egyetlen gépjárműnek kell tekinteni

- a gépjárműből és az általa vontatott pótkocsiból, félpótkocsiból álló járműszerelvényt – azzal, hogy ugyanazon EKÁER-számhoz tartozóan valamennyi, a belföldi útszakaszon használt rendszámot be kell jelenteni;
- azt is, ha a termékegység fuvarozása a feladási címről a kirakodási (átvételi) címre egymást követően több gépjárművel történik (átrakodás); ebben az esetben ugyanazon EKÁER-számhoz tartozóan valamennyi, a belföldi útszakaszon használt rendszámot be kell jelenteni, úgy hogy a bejelentett adatoknál mindig a fuvarozáshoz éppen használt gépjármű forgalmi rendszámának kell szerepelnie.

Egyetlen termékegység több vámtarifaszámmal azonosított termékfajtat, valamint több terméktételt tartalmazhat.

Egy EKÁER-számot kell megállapítani akkor is, ha egyetlen gépjárművel

- egyetlen feladó több felrakodási címéről, illetve
- egyetlen címzett több kirakodási (átvételi) címére

történik a közúti fuvarozás.

EKÁER-szám képezhető:

- az adózó által a bejelentőfelületen – adózói EKÁER-szám;
- a hatóság által ellenőrzés alkalmával – hatósági EKÁER-szám.

Kötelező bejelentés

Közúti fuvarozással járó tevékenység

Útdíjköteles gépjárművel, továbbá a 3,5 tonna össztömeget meghaladó gépjárművel végzett, közúti fuvarozással járó,

- az Európai Unió más tagállamából belföldre irányuló, Közösségen belüli termékbeszerzést vagy egyéb célú behozatalt,
- belföldről az Európai Unió más tagállamába irányuló termékértékesítést vagy egyéb célú kivitelt,
- belföldön nem közvetlen végfelhasználó részére történő első áfaköteles termékértékesítést

kizárólag érvényes EKÁER-számmal rendelkező adózó folytathat.

Útdíjköteles gépjármű lehet a 3,5 tonnánál nagyobb megengedett legnagyobb össztömegű tehergépkocsi, vontató – ideértve a nyerges vontatót is –, valamint az ilyen gépjárműből és az általa vontatott pótkocsiból, félpótkocsiból álló járműszerelvény.

A közúti fuvarozással járó tevékenységnek minősülést nem befolyásolja, hogy a közúti fuvarozást a termék értékesítője, beszerzője, illetve az egyéb célú behozatal, kivitel esetén az azt megvalósító személy, szervezet, vagy pedig bármelyikük megbízásából más végzi.

Ha a terméket egymást követően többször értékesítik úgy, hogy azt csak egy alkalommal fuvarozzák közúton, a bejelentési kötelezettség arra a termékértékesítésre vonatkozik, amely során a terméket ténylegesen fuvarozzák.

Kockázatos termékek

Érvényes EKÁER-szám szükséges ahhoz is, ha a kockázatos terméket olyan gépjárművel fuvarozzák, amely nem útdíjköteles, és az egyetlen fuvarozás során ugyanazon feladótól ugyanazon címzett részére szállított termékek együttes bruttó tömege meghaladja az 500 kg-ot, vagy azok együttes adó nélküli ellenértéke az 1 millió forintot.

A kockázatos termékek körét az Elektronikus Közúti Áruforgalom-ellenőrző Rendszer működésével összefüggésben a kockázatos termékek meghatározásáról szóló 51/2014. (XII. 31.) NGM rendelet tartalmazza. A felsorolás vámtarifaszám szerint rögzíti, hogy mely termékek minősülnek az EKÁER-rendszerben kockázatosnak, illetve azon belül is kockázatos élelmiszernek vagy egyéb kockázatos terméknek.

Mentességek

Azon túl, hogy a jogszabályban meghatározott mennyiségi és értékhatárok alatti szállításokat nem terheli bejelentési kötelezettség, a következő mentességeket lehet még felsorolni az EKÁER szabályozásából:

- Gépjárműhöz köthető: csak a jogszabályban felsorolt gépjárművek mentesülnek a bejelentési kötelezettség alól.
- Fuvarozott termékhez köthető: amíg nem állították meg a gépjárművet, nem lehet tudni, hogy milyen (például: bejelentés alól mentes) terméket szállít.
- Egyedi mentesség (belföldi útszakasz mentesítése): a feltételek teljesítése nagyon fontos, továbbá az aránytalan terheket is igazolni kell a mentesség igénybevételéhez.

Gépjárműhöz köthető mentességet élveznek:

- a Magyar Honvédség, a Katonai Nemzetbiztonsági Szolgálat, továbbá a honvédelemről és a Magyar Honvédségről, valamint a különleges jogrendben bevezethető intézkedésekről szóló törvény szerinti rendvédelmi szerv és az Országgyűlési Őrség gépjárművei;
- a Magyarországon szolgálati céllal tartózkodó vagy átvonuló külföldi fegyveres erők és a Magyarországon felállított nemzetközi katonai parancsnokságok hivatali vagy szolgálati gépjárművei, valamint az egyéb szervezetek nemzetközi szerződés, nemzetközi egyezmény és viszonyosság alapján mentességet élvező gépjárművei;
- a katasztrófa által okozott károk megelőzésében vagy elhárításában részt vevő gépjárművek;
- a nemzetközi szerződés, nemzetközi egyezmény (NATO, schengeni megállapodás) és viszonyosság körébe tartozó járművek;
- a humanitárius szervezet által kiállított igazolással (nyilatkozattal) közlekedő, nem kereskedelmi jellegű (térítés nélküli) humanitárius segélyszállítmányokat szállító gépjárművek.

Termékekhez köthető mentesség illeti:

- a jövedéki terméket;
- a vámfelügyelet alatt álló terméket;
- a bejelentésköteles hulladékszállítás keretében szállított terméket;
- a fémkereskedelmi engedélyköteles terméket;

- az emberi felhasználásra szánt gyógyszerekről és egyéb, a gyógyszerpiacot szabályozó törvények módosításáról szóló 2005. évi XCV. törvény 1. § 1. pontja szerinti anyagokat;
- a postai küldeményként feladott terméket;
- az ugyanazon feladótól ugyanazon címzett részére ugyanazon útdíjköteles gépjárművel, továbbá a 3,5 tonna össztömeget meghaladó gépjárművel egyetlen fuvarsorán szállítandó nem kockázatos termékeket, ha azok együttes bruttó tömege a 2500 kg-ot és együttes, adó nélküli értéke az 5 millió forintot nem haladja meg;
- az ugyanazon feladótól ugyanazon címzett részére ugyanazon útdíjköteles gépjárművel egyetlen fuvar során szállítandó kockázatos termékeket, ha azok együttes bruttó tömege az 500 kg-ot és együttes, adó nélküli ellenértéke az 1 millió forintot nem haladja meg;
- a biztonsági okmányokat, valamint azok alapanyagait és félkész termékeit;
- az engedéllyel rendelkező biztonsági papírt;
- a bankjegy- és érmekibocsátáshoz kapcsolódó termékeket, ideértve azok alapanyagait és az előállításukra szolgáló eszközöket.

Egyedi mentesség igénylése

A bejelentésre kötelezett adózó – egyedi sajátosságait figyelembe véve – kérheti valamely belföldi felrakodási és belföldi kirakodási (átvételi) cím közötti, teljes egészében belföldi közúti szakaszon történő közúti fuvarozással járó tevékenysége mentesítését, amennyiben a felrakodási cím és a kirakodási (átvételi) cím közötti távolság legfeljebb húsz kilométer, és az adott közúti szakaszon a saját részére beszerzett vagy az általa feladott termékek fuvarozásának gyakorisága okán a napi bejelentési kötelezettség aránytalan terhet jelent az adózó számára.

Az útszakasz-mentesítést az állami adó- és vámhatóság engedélyezi, amennyiben az eset összes körülményének mérlegelése alapján úgy ítéli, hogy az adózó által teljesített ügyletek adójogi szempontból alacsony kockázatúak, és az Art. által előírt bejelentési kötelezettség oly mértékű aránytalan terhet ró az adózóra, amelynek teljesítése nem elvárható.

A bejelentésre kötelezettek

Az egyes fuvarozási irányok szerint az alábbi adózóknak kell bejelenteniük az EKÁER-szám igényléséhez szükséges adatokat:

- *a címzett, azaz*
 - belföldi vagy belföldre irányuló közúti fuvarozás esetén a termék-beszerzést megvalósító áfaalany,
 - az Európai Unió más tagállamába irányuló közúti fuvarozás esetén a terméket beszerző személy, szervezet,
 - egyéb cél (kivitel-behozatal) esetén a terméket a kirakodási (átvételi) címen átvevő személy, szervezet (belföldre irányuló közúti fuvarozás esetén a végfelhasználó kivételével),
 - kockázatos termék belföldre irányuló közúti fuvarozása esetén a kirakodási címen található ingatlant jogszerűen használó adózó, ha az eltér az előzőektől; illetve
- *a feladó, azaz*
 - a termékértékesítést megvalósító áfaalany, illetve a belföldön nyilvántartásba nem vett adózó helyett eljáró közvetett vámjogi képviselő, adóraktár üzemeltetője,
 - egyéb célú kivitel esetén az az áfaalany, akinek az érdekében a termék kivitele megvalósult, illetve egyéb célú behozatal esetén az a személy, szervezet, akinek az érdekében a termék behozatala megvalósult.

A bejelentendő adatok

Az EKÁER területén olyan adatokat kell megadnia a bejelentésre kötelezettnek az adott termékegység közúti fuvarozásával összefüggésben, amelyek alapján a hatóság a közúton végzett ellenőrzés során össze tudja párosítani az elektronikusan előzetesen bejelentett adatokat az adott fuvarozáshoz kiállított fuvarozási okmányon szereplő adatokkal, illetve meg tudja állapítani, hogy mindez megegyezik-e a gépjárművön éppen megtalálható szállítmánnyal. Az EKÁER működésének ez alapfeltétele, hiszen a rendszert éppen azért hozták létre, hogy az árumozgásokat a hatóság a rendelkezésre álló (bejelentett) adatok alapján nyomon tudja követni, továbbá visszaszorítható legyen a szállításokhoz kapcsolható fuvarokmányok utólagos módosítása, kicserélése stb.

A fuvarozás fő adatai:

- feladó – név, adóazonosító szám;
- címzett – név, adóazonosító szám;
- kombinált (intermodális) szállítás jelölése;
- gépjármű(vek) – forgalmi rendszám(ok).

Cím adatok:

- a felrakodás címe, valamint
- a kirakodás (átvétel) címe.

Terméktétel adatok:

- a termékek adatai – kereskedelmi megnevezés, vámtarifaszám, bruttó tömeg, UN-szám (ENSZ-szám), opcionálisan a termék cikkszáma;
- a fuvarozás indoka – termékértékesítés, termékbeszerzés, bér munka, egyéb cél;
- kockázatos termék esetén annak értéke:
 - termékértékesítés, termékbeszerzés esetén az adó nélküli ellenérték,
 - egyéb cél és bér munka esetén az egyes termékmegnevezésekhez tartozó, adó nélküli beszerzési ár – vagy az ahhoz hasonló termék adó nélküli beszerzési ára –, illetve az adó nélküli előállítási érték.

9.2. Speciális bejelentési kötelezettségek: élelmiszer-automata

9.2.1. A bejelentési kötelezettség előírásának előzményei

A kiskereskedelmi tevékenység leggyakoribb értékesítési formája az üzletben történő árusítás. Ez az értékesítési forma jogilag részletekbe menően szabályozott: jogszabályi alapokon nyugszik a tevékenység végzésének valamennyi feltétele, az értékesítéshez kapcsolódó nyilvántartások vezetése, a bizonylatok kiállítása, a bevételek és költségek elszámolása stb.

A vásárlók igényeihez igazodva más értékesítési formák is egyre nagyobb szerephez jutnak hétköznapijainkban, ilyenek:

- az úgynevezett mozgóboltok,
- a csomagküldő kereskedelem (ideértve a webáruházakat is), vagy
- az automatából történő értékesítések (üdítőital-automata, kávéautomata, édességautomata stb.).

Ez utóbbiak szabályozottsága elmaradt az üzletben történő értékesítés szabályozottságától, ugyanakkor jogos igényként merült fel mind a piaci szereplők körében, mind hatósági oldalról, hogy esetükben is biztosított legyen az egyes értékesítések nyilvántartása, nyomonkövethetősége, az értékesítéshez kapcsolódó kereskedelmi és adózási kötelezettségek teljesítése.

A fenti célok érdekében kezdődött meg fokozatosan – két lépcsőben – az automatából történő értékesítési tevékenység végzéséhez szükséges feltételek újraszabályozása. 2015-ben megtörtént az élelmiszer-értékesítést kezelőszemélyzet nélkül végző automaták adóhatósági nyilvántartásba vétele, majd a 2017. évtől megkezdődött az automaták online adatszolgáltatásra épülő távolsági felügyeletének bevezetése.

2019-től – függetlenül az automata által kezelt tevékenység jellegétől – már valamennyi automata berendezést be kell jelenteni az állami adó- és vámhatóság felé, amely megfelel a jogszabály szerinti fogalomnak, míg korábban kizárólag az élelmiszer-értékesítést kezelőszemélyzet nélkül végző automata berendezések esetén volt bejelentési kötelezettsége az üzemeltetőnek.

Az Art. hatályos fogalmi meghatározása szerint az automata berendezés: olyan, kezelőszemélyzet nélkül is működni képes berendezés, amely termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás pénzbeli ellenértékének helyben történő megtérítésére szolgál.

Ilyen automata berendezések lehetnek például a parkolóautomaták, az önkiszolgáló autósósó berendezések, a könyvtárusító automaták, a fényképező automaták stb.

Az új fogalomnak megfelelő – nem élelmiszer-értékesítést végző – automata berendezések esetében jelenleg kizárólag bejelentési kötelezettség áll fenn, azokat nem kell automatafelügyeleti egységgel (AFE) felszerelni, és nem kell az értékesítési adatokról online adatszolgáltatást teljesíteni. Az adópolitikáért felelős miniszter a felügyeleti egységgel történő felszerelés és az állami adó- és vámhatósági felügyelet kezdetének időpontját rendeletben állapítja meg. Erre eddig csak az élelmiszer-értékesítést kezelőszemélyzet nélkül végző automata berendezések esetén került sor, így jelenleg csak ezeket kell felügyeleti egységgel ellátni. A jövőben azonban várható a többi készülék bevonása is az online adatszolgáltatásba.

9.2.2. A bejelentési kötelezettség teljesítése

Az élelmiszer-értékesítést kezelőszemélyzet nélkül végző automatából történő értékesítési tevékenység folytatásához – az adózási tárgyú előírások teljesítése érdekében – az alábbiakról kell intézkednie az értékesítés e formáját választó adózónak:

- Az automatát az adóhatósághoz történő bejelentéssel regisztráltatnia kell.
- Felügyeleti szolgáltatói szerződést kell kötnie egy felügyeleti szolgáltatóval.
- Üzembehelyezési kódot kell igényelnie az adóhatóságtól az automata-felügyeleti egység üzembe helyezéséhez.
- Az adatszolgáltatási kötelezettség teljesítése érdekében gondoskodnia kell az AFE üzembe helyezéséről.

Az automatából történő értékesítés megkezdésének feltétele – valamennyi típusú automata esetében – a tevékenység bejelentése a kereskedelmi hatóságnál (ez a vállalkozás székhelye szerinti település jegyzője). E bejelentés mellett az automata üzemeltetője köteles a külön jogszabályban⁹¹ meghatározott adattartalommal az állami adó- és vámhatósághoz elektronikus úton bejelenteni automatáinként:

- az üzemeltetés megkezdését,
- az üzemeltetés szüneteltetésének megkezdését és befejezését,
- az üzemeltetés megszüntetését,
- az üzemeltetésnek az adózó érdekkörén kívül eső okból bekövetkezett megszűnését,
- az automata külön jogszabályban meghatározott adattartalmában bekövetkezett bármely változást.

A bejelentést az erre a célra rendszeresített, AUTOMATA jelű adatlapon kellett teljesíteni, jelenleg az AVTOMATA-REGVALT adatlap szolgál a regisztrációs szám igénylésére, az üzemeltetés megkezdésének bejelentésére, az üzemeltetésben bekövetkezett változások bejelentésére, valamint a korábban bejelentett adatok módosítására.

⁹¹ 8/2019. (VI. 27.) PM rendelet az automataberendezés üzemeltetőjének adókötelezettségéről

Az értékesítés megkezdéséről szóló bejelentés alapján az adóhatóság automataként egyedi regisztrációs számot állapít meg, amelyet az automata üzemeltetőjének jól láthatóan el kell helyeznie a készüléken.

Az élelmiszer-értékesítést kezelőszemélyzet nélkül végző automatáknak online kell adatot szolgáltatniuk az értékesítés szinte valamennyi mozzanatáról, amely adatok így módon azonnal elérhetők az adóhatóság számára.

Az automaták működését az állami adó- és vámhatóság hírközlő eszköz és rendszer útján felügyeli. Ezért az automatákat egy AFE-val (a korábban már említett automatafelügyeleti egységgel) kell ellátni.

Az AFE

- önállóan elkülöníthető,
- zárt elektronikus adattárolást és
- adatkommunikációt

végez.

2017. július 1-je óta az adózónak az AFE-ben tárolt adatokat rendszeresen továbbítania kell az állami adó- és vámhatósághoz.

Az állami adó- és vámhatóságnál bejelentett és regisztrációs számmal rendelkező automaták AFE-val történő felszereléséhez az állam visza nem térítendő támogatást nyújtott, amelyet a közreműködő felügyeleti szolgáltató igényelhetett. A támogatás terhére a felügyeleti szolgáltatónak kedvezményt kell biztosítania az automata üzemeltetője részére, ami történhet az AFE értékesítésében és telepítésében való közreműködés, továbbá a felügyeleti szolgáltatás teljesítése során is. A támogatás mértéke 120 000 Ft/AFE, amely magában foglalta az AFE árát és a telepítéssel összefüggő valamennyi díjat és költséget.

9.2.3. Felügyelet

Ahogy azt korábban rögzítettük, az automata AFE-val történő felszerelése és az adatszolgáltatási kötelezettség teljesítése érdekében az automata üzemeltetőjének szerződést kell kötnie egy felügyeleti szolgáltatóval.

Ki lehet felügyeleti szolgáltató?

Felügyeleti szolgáltatói tevékenység végzésre jogosult, engedéllyel rendelkező egyéni vállalkozó vagy gazdálkodó szervezet, amely az adatok rögzítésének

és az adóhatóság felé történő továbbításának technikai lebonyolítását végzi, ideértve az AFE automatába történő beszerelését és az automata működése során történő folyamatos működtetését.

A felügyeleti szolgáltatói tevékenység végzése hatósági engedélyhez kötött, amelyet Budapest Főváros Kormányhivatala (engedélyező hatóság) ad ki.

A jelenlegi jogi szabályozás alapján a kormány jogosult rendeletben ideiglenes jelleggel – legfeljebb 2 éves időtartamra – úgynevezett menedékes felügyeleti szolgáltatót kijelölni a felügyeleti szolgáltatói feladatok ellátására. Felügyeleti szolgáltatói tevékenységet ma kizárólag a Magyar Posta Zrt. végez, mint menedékes felügyeleti szolgáltató. A gyakorlatban tehát az automata adóhatóságnál történő regisztrációját követően az üzemeltetőnek a Magyar Postánál kell kezdeményeznie a felügyeleti szolgáltatói szerződés megkötését.

A felügyeleti szolgáltatásról szóló szerződés a felügyeleti szolgáltató és az üzemeltető között jön létre, és általános szerződési feltételekből, valamint a felek döntése szerinti egyedi szolgáltatási szerződésből áll.

A felügyeleti szolgáltató az alábbi minimális felügyeleti szolgáltatásokat végzi:

- adatkapcsolat és -továbbítás biztosítása az adóhatósággal;
- a minimális felügyeleti szolgáltatásra vonatkozó szerződés megkötése, módosítása, megszüntetése;
- az AFE-től beérkező adózói adatok archiválása;
- a szolgáltatás szüneteltetése és visszaállítása, az üzemeltető – bejelentéssel történő – kezdeményezésére;
- ügyfélszolgálat biztosítása az üzemeltető részére;
- az adatkapcsolat hibája esetén a szolgáltatáshoz kapcsolódó és a szolgáltató érdekkörébe tartozó technikai segítségnyújtás, valamint
- az online üzemeltetői felület létrehozása és működtetése.

A felügyeleti szolgáltató egyfajta közvetítő szerepet tölt be az automata üzemeltetője és az adóhatóság között, az automaták adatai a felügyeleti szolgáltatón keresztül jutnak el az adóhatósághoz. Ez az adatszolgáltatás tehát annyiban eltér az online pénztárgép rendszerétől, hogy az AFE és az adóhatóság szervere közötti kommunikáció a felügyeleti szolgáltató rendszerének beiktatásával történik.

A felügyeleti szolgáltató tevékenysége nem korlátozódik az adattovábbításra, hanem további feladatokat is magában foglalhat, például:

- a szolgáltatási területén lévő AFE szervizelését saját humán erőforrásból, vagy az érdekkörében eljáró fél útján,
- az automata műszaki felügyeletét,
- készpénzmentes fizetési szolgáltatás lehetővé tételét,
- logisztikai tanácsadást és szolgáltatást.

A felügyeleti szolgáltatás minimális tartalma hatóságiár-köteles, amelynek mértéke automatafelügyeleti egységenként legfeljebb 5000 Ft/hó (ez az összeg az általános forgalmi adót nem tartalmazza). A minimális felügyeleti szolgáltatáson felül nyújtott minden felügyeleti szolgáltatás díja a felek közti szabad megállapodás tárgya.

Minimális felügyeleti szolgáltatásnak minősül a következő szolgáltatások összessége:

- a NAV-val az adatkapcsolat biztosítása;
- a minimális felügyeleti szolgáltatásra vonatkozó szerződés megkötése, módosítása, megszüntetése;
- az AFE-től beérkező adózói adatok archiválása;
- a szolgáltatás szüneteltetése és visszaállítása, melyet az üzemeltető bejelentéssel kezdeményez;
- az ügyfélszolgálat biztosítása az üzemeltető részére;
- az adatkapcsolat hibája esetén a szolgáltatáshoz kapcsolódó és a szolgáltató érdekkörébe tartozó technikai segítségnyújtás;
- az online üzemeltetői felület létrehozása és működtetése a minimális felügyeleti szolgáltatások, valamint az egyéb szolgáltatások támogatására.

9.2.4. Az automaták üzembe helyezése

Ha az üzemeltető regisztrálta az automatát az adóhatóságnál, valamint megkötötte a felügyeleti szolgáltatói szerződést, üzembe helyezési kódot kell igényelnie az adóhatóságtól. A felügyeleti szolgáltató ezt követően tudja üzembe helyezni az automatába épített AFE-t. Az üzembe helyezési kód kizárólag elektronikus úton, az erre a célra rendszeresített, AFEKOD jelű adatlapon igényelhető. Az üzemeltető köteles az üzembe helyezési kódot a felügyeleti szolgáltató részére átadni, aki elvégzi az AFE üzembe helyezését.

Az AFE jogszerű működéséért és az adatszolgáltatás teljesítéséért a felügyeleti szolgáltató a felelős. Az automata berendezések üzemeltetésével és az AFE-val kapcsolatos kötelezettségeket – a kötelezettség fennállása alatt és az azt követő ötödik naptári év végéig – az állami adó- és vámhatóság ellenőrzi.

Az állami adóhatóság a honlapján közzéteszi az automata berendezés regisztrációs számát és üzemeltetési helyét.

A 2019. november 25-i adatok szerint 79 310 db regisztrált automata szerepel a NAV adatbázisában.

Ellenőrző kérdések

1. Élelmiszer-értékesítést kezelőszemélyzet nélkül végző automatából történő értékesítési tevékenység folytatásához – az adózási tárgyú előírások teljesítése érdekében – milyen kötelezettségei vannak az adózónak?
2. Ki lehet felügyeleti szolgáltató?
3. Milyen minimális szolgáltatásokat végez a felügyeleti szolgáltató?
4. Miért került sor az EKÁER bevezetésére?
5. Mi az EKÁER-rendszer célja?
6. Mit jelent a közúti fuvarozással járó tevékenység?
7. Milyen gépjárművek mentesülnek az EKÁER-bejelentési kötelezettség alól?
8. Milyen adatokat kell bejelenteni az EKÁER felületén az adott termékegység közúti fuvarozásával összefüggésben?

10. Adómegállapítási módok, a bevallások rendszere

Az adókra és költségvetési támogatásokra vonatkozó anyagi jogszabályok határozzák meg:

- az adó befizetésére kötelezettek és a költségvetési támogatásra jogosultak körét,
- azt a tevékenységet vagy dolgot (adótárgyat), amely adókötelezettséget, illetve támogatási jogosultságot keletkeztet,
- a fizetendő adó, illetve az igénybe vehető költségvetési támogatás alapját és mértékét.

10.1. Adómegállapítási módok

Azt, hogy az anyagi jogszabályokban előírt adót és költségvetési támogatást hogyan, kinek és mikor kell megállapítani, az Art. VI. fejezete szabályozza.

Az adót, illetve a költségvetési támogatást

- az adózó önadózással,
- a kifizető és a munkáltató adólevonással,
- az adóbeszedésre kötelezett adóbeszedéssel,
- az adóhatóság kivetéssel, kiszabással, illetve utólagos adómegállapítás keretében

állapítja meg.

A magyar adórendszerben az önadózás érvényesül főszabályként, azaz az adót (költségvetési támogatást) az adózó saját maga állapítja meg és vallja be az adóhatóságnak. Az adókat adónként, a költségvetési támogatást támogatásonként – az adó, illetve a költségvetési támogatás alapjának meghatározására előírt időszakonként – kell megállapítani. Ez a szabály minden adómegállapítási módra irányadó.

Természetes személy az adóját akkor állapítja meg önadózással, ha

- vállalkozó (az építményadó, a telekadó, a gépjárműadó, a vagyonszerzési illeték és a kiszabással megállapított eljárási illeték kivételével),
- az általános forgalmi adó alanya, vagy
- a személyi jövedelemadóját nem a munkáltatója (kifizető) állapítja meg.

Jogi személy és egyéb szervezet

- az adót, költségvetési támogatást (az építményadó, a telekadó, a gépjárműadó, a vagyonszerzési illeték és a kiszabással megállapított eljárási illeték kivételével) önadózással állapítja meg.

Az adómegállapítás speciális esete, amikor az adót (költségvetési támogatást) az adózó helyett a kifizető, munkáltató, illetve az adó beszedésére kötelezett állapítja meg. A kifizető más személy adóját akkor állapítja meg, ha ezt törvény előírja (például bérin kívüli juttatás, kamatjövedelem, adóköteles nyereség esetén). Ha a kifizető az adót, adóelőleget levonta, az adóhatóság a továbbiakban azt csak a kifizetőtől követelheti.

Az Art. az adózók egyes csoportjaira vonatkozóan kötelezően határozza meg az adózás módját. Egyes helyi adók vonatkozásában a magánszemélyek nem önadózással teljesítik kötelezettségüket, ezekben az esetekben az önkormányzati adóhatóság veti ki az adót (például építményadó).

Hatósági adómegállapításról akkor beszélünk, amikor az adót (költségvetési támogatást) az adózó terhére (javára) az adóhatóság állapítja meg.

Önadózók esetében hatósági adómegállapítás az adóbevallás ellenőrzése alapján történhet, az adóbevallás és az adóhatóság rendelkezésére álló adatok egybevetése és ellenőrzése alapján egyszerűsített ellenőrzéssel, vagy az általános szabályok szerinti adóellenőrzést követő utólagos adómegállapítással.

Az adóhatóság természetesen ugyanazon szabályok alapján vizsgálja az adókötelezettség teljesítését és állapítja meg az adót (adókülönbözetet), mint amelyek szerint az adózónak kellett (volna) azt annak idején megállapítania. Amennyiben az önadózó az ellenőrzés megkezdéséig adómegállapítási (bevallási) kötelezettségének nem tesz eleget, a revízió az adót a rendelkezésre álló bizonylatok alapján állapítja meg, és annak összegét a teljesített pénzügyi befizetésektől vagy visszaigénylésektől függően adókülönbözetként, illetve adóhiányként írja elő.

Adókiivetést azon adóknál alkalmaznak, amelyek alanya vagy összege nem gyakran változik. Igaz ez például a vagyontárgyak esetében, de egyes helyi adókat is kivetéssel állapít meg az önkormányzati adóhatóság.

Ugyanígy kivetéssel állapítja meg a vámhatóság a regisztrációs adót, valamint új közlekedési eszköznek minősülő személygépkocsinak, illetőleg regisztrációsadó-köteles motorkerékpárnak az Európai Közösség más tagállamából történő beszerzése esetén az általános forgalmi adót.

Kiszabással állapítja meg az állami adóhatóság a vagyonszerzési illetéket, továbbá a kiszabás alapján fizetendő eljárási illetéket.

Az adó kivetése és kiszabása elsősorban az adózó bejelentése alapján történik. Ezt a bejelentést meg kell különböztetni az önadózás során használt bevallástól, mivel a bejelentésben az adózó az adó megállapításához csupán adatokat közöl (jelent be), a fizetendő adó összegét viszont az adóhatóság állapítja meg (a bejelentés alapján).

A „kivetéses” adózásnál az adó összegét az adóhatóság az adózó adóalapra vonatkozó bejelentése (nyilatkozata), bevallása alapján állapítja meg. Az adó kivetés vagy kiszabás útján történő megállapításánál ugyanúgy helye van a bejelentés (bevallás) egyidejű vagy az elévülési időn belüli utólagos ellenőrzésének.

Az adóbeszedés a levonással rokon intézmény. A helyi adókról szóló törvény (a továbbiakban: Htv.) az idegenforgalmi adóra írja elő az adóbeszedési kötelezettséget, amely a szállásadót (a helyiség tulajdonosát vagy a használni és hasznosítani jogosultat) terheli, és az idegenforgalmi adóval összefüggő összes adózási kötelezettséget (például: bejelentés, bevallás) is az adó alanyai helyett a beszedésre kötelezettek teljesítik.

Az egyes adók és költségvetési támogatások alapja, megállapításuk (és befizetésük) esedékessége eltérő, ezért az adókat és költségvetési támogatásokat (adó- és támogatási nemenként) külön-külön kell a törvényben előírt határidőig és időszakra megállapítani. Ez azt jelenti, hogy ha az adózóra az adójogszabályok több adónemben (például szja, áfa) írnak elő adókötelezettséget, az adózónak a fizetendő adó összegét vagy az igényjogosultságot adónemenként kell megállapítania az anyagi jogszabályban (Szja tv., Áfa tv. stb.) meghatározott módon.

A munkáltatói és kifizetői adómegállapítás, továbbá az adóbeszedés önálló adómegállapítási mód, de a kifizetők, munkáltatók, beszedésre kötelezettek kötelezettségei (adómegállapítás, bevallás, adófizetés) hasonlítanak az önadózáshoz.

A levont adót, adóelőleget a munkáltatónak, illetőleg kifizetőnek kell megfizetnie. Ha a levonás megtörtént, az adó annak alanyától nem követelhető. Ugyanez igaz az adóbeszedésre is: a beszedést követően az adót az adóbeszedésre kötelezettnek kell megfizetnie, illetve az csak tőle követelhető.

A felelősség kérdését illetően lényeges különbség van a két adó-megállapítási mód között abban az esetben, ha bármely okból elmarad az adóelőleg, illetve az adó levonása, beszedése. Az Art. rendelkezései szerint a kifizető akkor felelős, ha az adót, adóelőleget levonta. Ebből arra a következtetésre lehet jutni, hogy a le nem vont adót, adóelőleget a magánszemély adóalanytól lehet utólag követelni. Az adóbeszedésre kötelezett ezzel szemben – a helyi adókról szóló törvény rendelkezései szerint [Htv. 34. § (2) bekezdés] – a fizetendő idegenforgalmi adót akkor is tartozik befizetni, ha annak beszedését elmulasztotta.

Az Art. mulasztási bírsággal sújtja a levonási kötelezettsége teljesítését elmulasztó kifizetőt, az adóbeszedést elmulasztót, illetve ha a levont, beszedett adót nem fizeti meg a munkáltató, kifizető vagy az adóbeszedésre kötelezett. A mulasztási bírság melletti jogkövetkezményt (késedelmi pótlék) ilyen esetben sem a munkavállaló, hanem a munkáltató (kifizető, adóbeszedést elmulasztó) viseli.

10.2. A bevallás szabályai

Az Art. kimondja, hogy az adózónak az önadózással megállapított adóról, továbbá költségvetési támogatásról adónként, költségvetési támogatásonként az erre a célra rendszeresített nyomtatványon adóbevallást kell tennie. Az adóztatás szempontjából az egyik legfontosabb adókötelezettség az adóbevallás benyújtása. Az adóbevallás az adózó azonosításához, az adóalapnak, a mentességeknek, a kedvezményeknek, az adónak, valamint a költségvetési támogatás alapjának és összegének megállapításához szükséges adatokat tartalmazza.

Az adóhatóság a bevallási kötelezettség teljesítésének elősegítése érdekében bevallási nyomtatványokat rendszeresít, ezeken történik – jellemzően elektronikusan – a bevallási kötelezettségek teljesítése. Ezek között több olyan van, amely alkalmas több jogcímen fennálló adókötelezettség bevallására, illetve költségvetési támogatás igénylésére.

A bevallások kötelező tartalmi elemét képezi az adózó azonosításához szükséges adatok feltüntetése, ezek közül elsődleges az adóazonosító szám.

További tartalmi eleme – az azonosító adatokon túl – az adóbevallásoknak:

- az adóalap kimutatása,
- a mentességek feltüntetése,
- a kedvezmények nevesítése,
- az adó (költségvetési támogatás) összegének megállapítása.

A bevallásokat funkcióik szerint több csoportra oszthatjuk:

- alapbevallásokra,
- adózói javításokra (helyesbítés),
- önellenőrzési bevallásokra, valamint
- javító bevallásokra.

Az alapbevallás az adómegállapítási időszakra beadott teljes adatszolgáltatás. Azonos bevallási időszakra csak egy alapbevallás adható be (például a személyi jövedelemadó éves bevallási időszakra szól, és az adóévet követő év május 20-ig kell benyújtani).

Az állami adóhatóság által hibásnak minősített bevallás javítása érdekében az adózót az adóhatóság kiértesíti (elektronikus ügyintézésre kötelezetteknel és az e-ügyintézést alkalmazók esetén felszólítást küld az elektronikus tárhelyére történő kihelyezéssel, közölve benne a hibás bevallás vonalkódját és a lekérdezhető hibakódot). A bevallás helyes kitöltése mellett a teljes adattartalmat meg kell ismételni a javító bevallásban.

Ettől elkülönül az az eset, amikor az adózó kezdeményezi a javítást (helyesbítést) a NAV által már elfogadott, feldolgozott bevallás bármely adata tekintetében, amely téves, hiányos, vagy a vonatkozó bevallás időszaka helytelen (azaz akkor, ha az adózó olyan hibát észlel, amely nem érinti a bevallás adó-, adóalap-, illetve költségvetési támogatási összegét).

Önellenőrzési bevallást akkor lehet benyújtani – az adómegállapításhoz való jog elévülési idején belül, és minden bevallási időszakra vonatkozóan külön-külön –, ha az adóalap (járulékalap), illetve az adó (járulék) összege változik. A benyújtásra a tévedés feltárásától számítva 15 nap áll az adózó rendelkezésére, és amennyiben a költségvetés felé rendezendő adókötelezettsége keletkezik, azt az önellenőrzési bevallás benyújtásával egyidejűleg meg kell fizetnie.

Az adóbevallások állami adó- és vámhatósághoz történő benyújtásának időpontjáról az Art. 2. sz. melléklete rendelkezik, ez alapján a bevallások gyakoriságuk szerint is csoportosíthatók.

Megkülönböztetünk

- éves,
- negyedéves, valamint
- havi

bevallásokat.

Havonként, a tárgyhónapot követő hónap tizenkettedik napjáig elektronikus úton bevallást tesz például az adó- és/vagy társadalombiztosítási kötelezettségeket eredményező, természetes személyeknek teljesített kifizetésekkel, juttatásokkal összefüggő valamennyi adóról, járulékról a munkáltató, a kifizető. Ez az úgynevezett havi adó- és járulékbevallás.

Tipizálhatók a bevallások céljuk szerint is, ez alapján megkülönböztetünk:

- az adó visszaigénylésére is szolgáló (úgynevezett pénzforgalmat lebonyolító) bevallásokat,
- kizárólag adókötelezettség bevallására alkalmas bizonylatokat, valamint
- statisztikai célú bevallásokat.

Az adóbevallás benyújtásával egyenértékű, ha az adózó az adóhatóság által rendszeresített elektronikus űrlapon – a bevallás benyújtására előírt határidőig – nyilatkozik, hogy az adóbevallást azért nem nyújtotta be, mert adókötelezettsége nem keletkezett.

Fontos tudni, hogy az adó megfizetése, illetve a költségvetési támogatás igénybevétele az adóbevallást nem pótolja. Az erre kötelezett adózónak akkor is kell adóbevallást benyújtania, ha az adót megfizette, vagy – jogszabály rendelkezése alapján – később fizetheti meg.

A vizsgálat alá vont adó, illetve költségvetési támogatás vonatkozásában a be nem nyújtott bevallás az adóellenőrzés megkezdésének napját megelőző napig pótolható.

Az adóbevallást vagy az azzal egyenértékű nyilatkozatot a nyilvántartásba vett adótanácsadó, adószakértő vagy okleveles adószakértő ellenjegyezheti. Az ellenjegyzett hibás adóbevallás, illetve adóbevallással egyenértékű nyilatkozat esetén a mulasztási bírságot az adóhatóság a nyilvántartásba vett adótanácsadó, adószakértő vagy okleveles adószakértő terhére állapítja meg.

Az adóbevallás benyújtásában akadályozott adózó az akadályoztatás megszűnését követő 15 napon belül tesz adóbevallást.

Soron kívüli bevallási kötelezettségük van a felszámolási eljárás, végelszámolás, illetve kényszertertőrlési eljárás alá vont gazdasági társaságoknak.

A bevallások tárgykörét érintve szükséges megemlíteni az szja-bevallás reformját, amelyet a NAV a 2016. adóév személyijövedelemadó-bevallása tekintetében valósított meg. A reform eredményeként létrejött az új, online felület, az E-szja. A NAV szolgáltató jellegének erősítése jegyében a magánszemélyek 2016-ra vonatkozóan már elektronikusan nyújthatták be személyi jövedelemadójuk bevallását az újonnan kialakított felületen.

Az online bevallás előnyei:

- az adminisztrációval járó terhek mérséklése,
- az ügyfelek tehermentesítése,
- a bevallás kitöltésére fordítandó idő csökkentése.

2017-ben 3,8 millió magánszemélynek készített a NAV adóbevallási tervet. 2018-ban folytatódott az érintett adózói kör bővítése: az áfa fizetésére kötelezett magánszemélyek és az őstermelők számára is felkínálta az adóhatóság az adóbevallás-tervezetet.

Az E-szja felület eléréséhez Ügyfélkapu-regisztráció szükséges. Az Ügyfélkapu a magyar kormányzat elektronikus ügyfélbeléptető és -azonosító rendszere, amely biztosítja, hogy használói a személyazonosság igazolása mellett egyszeri belépéssel biztonságosan kapcsolatba léphessenek az elektronikus közigazgatási ügyintézés és szolgáltatást nyújtó szervekkel.

Emellett az Ügyfélkapu a felhasználó számára dokumentummegőrzési és -elérési szolgáltatást biztosít.

A tárhely formái:

- Értesítési tárhely: minden új küldemény tárolási helye; ha harminc napig nem veszi át a címzett (nem nyitja meg), a küldemény törlődik, és meg kell ismételni a kézbesítést.
- Tartós tárhely: az értesítési tárhelyre érkezett küldeményeket ide helyezheti át a címzett; a tartós tárban levő egyes dokumentumokhoz olvasási hozzáférést adhat általa meghatározott személyeknek is.

A NAV-hoz beérkező elektronikus küldemények fogadására az E-bev rendszer szolgál, amely fogadja többek között a bevallásokat is. A beérkezett bevallásokat ellenőrzik, ennek során vizsgálja a rendszer

- az aláírói jogosultságot,
- azt, hogy megfelelő-e a bizonylat formátuma és titkosítása, valamint
- megfelelő-e a nyomtatvány verziója.

A nem megfelelő bevallásokat a rendszer hibaüzenetet tartalmazó nyugta visszaküldésével elutasítja. Az elfogadható küldeményeket pedig vonalkóddal (DOKU) és időbélyeggel (Hitelesítő) látja el, a feladónak ezen adatokról nyugtát küld vissza, majd a küldeményt a bevallásfeldolgozó rendszer (Bevfeld) vagy más rendszerek felé továbbítja.

A bevallásfeldolgozás szempontjából kiemelt bevallásoknak minősülnek az alábbiak:

- a személyi jövedelemadó bevallása ('SZJA),
- az általános forgalmi adó bevallása ('65),
- a társasági adó bevallása ('29, TAONY), valamint
- az adó- és járulékbevallások ('08/'58).

A következőkben ezen kiemelt bevallások jellemzőit foglaljuk össze röviden.

10.2.1. Szja-bevallás ('SZJA)

A magánszemélynek az adóköteles jövedelmeiről és azok adójáról évenként bevallási kötelezettsége van, amely két módon teljesíthető:

- a NAV által készített adóbevallási tervezet elfogadásával, javításával, kiegészítésével (E-szja), vagy
- az adóhatóság közreműködése nélkül készített bevalláson ('SZJA bevallás), amely benyújtható elektronikusan az ANYK-rendszeren keresztül, vagy papíralapú nyomtatvány kitöltésével és beküldésével.

A NAV a magánszemélyek részére az adóévet követő év február végéig beérkezett kifizetői bevallások, adatszolgáltatások alapján *adóbevallási tervezetet* készít, amely tartalmazza az adóhatóság nyilvántartásában szereplő, a magánszemély által az adóévben megszerzett,

- az Szja tv. hatálya alá tartozó jövedelmet és annak adóját,
- az Ekho tv. hatálya alá tartozó jövedelmet és annak adóját,
- az Efo tv. szerinti jogviszonyból származó, a személyi jövedelemadóról szóló törvény szerinti mentesített keretösszeget meghaladó jövedelmet,
- a Különadó tv. hatálya alá tartozó, különadóalapot képező bevételt és annak adóját,
- a Szcho tv. szerint a szociális hozzájárulási adó alapját képező jövedelmet és az utána fizetendő szociális hozzájárulási adót.

Az adóbevallási tervezet az erre a célra kialakított online felületen az adóévet követő év március 15-étől tekinthető meg a NAV szja-oldalán, az E-szja felületre belépve számítógépen, okostelefonon vagy táblagépen. Ehhez Ügyfélkapu-regisztrációval kell rendelkeznie az adózónak. A tervezet postai úton történő megküldését március 18-áig lehet kérni.

Ha az adózó az adóbevallási tervezetben feltüntetett adatokkal, illetve az ezek alapjául szolgáló, az állami adó- és vámhatóság nyilvántartásában szereplő adatokkal nem ért egyet, az adóbevallási tervezet adatait az adóévet követő év május 20-ig az erre a célra kialakított elektronikus felületen

- javíthatja,
- kiegészítheti, vagy
- az erre a célra rendszeresített nyomtatványon bevallást nyújthat be.

A postai úton megküldött adóbevallási tervezet adatainak kiegészítésére, javítására az Ügyfélkapu használatával elérhető elektronikus felületen vagy az adóhatóság közreműködése nélkül elkészített bevallás benyújtásával van lehetőség.

10.2.2. Taobevallás ('29 és TAONY)

A bevallás benyújtására kötelezettek köre:

- a Tao tv. hatálya alá tartozó, a naptári évvel azonos, illetve a naptári évtől eltérő üzleti évet alkalmazó egyszeres, valamint kettős könyvvitelt vezető adózók;
- az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékról szóló 2006. évi LIX. törvény (Kjtv.) hatálya alá tartozó hitelintézetek;
- a távhőszolgáltatás versenyképesebbé tételéről szóló 2008. évi LXVII. törvény (Thtv.) hatálya alá tartozó energiaellátók, valamint közszolgáltatók;
- a tudományos kutatásról, fejlesztésről és innovációról szóló 2014. évi LXXVI. törvény (Innovációs tv.) hatálya alá tartozó gazdasági társaságok.

Már a felsorolásból is látható, hogy a '29-es nyomtatvány nemcsak a társasági-adó-kötelezettség elszámolására és bevallására, hanem egyéb adónemek, így például a hitelintézeti járadék, a hitelintézetek különadója, az energiaellátók jövedelemadója és az innovációs járulék bevallására is szolgál.

Az általános szabály szerint a Tao tv. hatálya alá tartozó egyszeres vagy kettős könyvvitelt vezető adózóknak (ideértve a nonprofit szervezeteket is) az adóévet követő év május 31-éig, illetve a naptári évtől eltérő üzleti évet választó adózóknak a '29-es számú bevallást az adóév utolsó napját követő ötödik hónap utolsó napjáig kell benyújtaniuk – egy példányban – az állami adó- és vámhatósághoz.

A Tao tv. általános szabályaitól eltérően az adóévben vállalkozási tevékenységet nem folytató egyházi jogi személy azzal teljesíti társasági-adó-kötelezettségét, hogy az adóévre bevallást helyettesítő nyilatkozatot tesz (TAONY).

A társaságiadó-bevallás helyett az adóévet követő év május 31-éig – szintén a TAONY jelű nyomtatványon – nyilatkozatot tesz az alapítvány, a közalapítvány, az egyesület, a köztestület, az egyházi jogi személy, a lakásszövetkezet, az önkéntes kölcsönös biztosítópénztár, a közhasznú szervezetként besorolt felsőoktatási intézmény, az európai területi társulás, a foglalkoztatói nyugdij-szolgáltató intézmény, feltéve, hogy az adóévben vállalkozási tevékenységből (az önkéntes kölcsönös biztosítópénztár kiegészítő vállalkozási tevékenységből) származó bevételt nem ér el, vagy e tevékenységéhez kapcsolódóan költséget, ráfordítást nem számol el.

10.2.3. Adó- és járulékbevallás ('08 és '58)

A kötelezettek köre:

- a munkáltató, a kifizető (ideértve az egyéni vállalkozónak nem minősülő magánszemély munkáltatót is),
- az állami foglalkoztatási szerv,
- a Magyarországon bejegyzett egyházi jogi személy,
- a szakképző iskolai tanulót tanulószerződés alapján foglalkoztató adózó,
- a megszűnő, az átalakuló, a felszámolás, végelszámolás, illetve kényszerőrlési eljárás alatt álló adózó.

A Tbj. 5. §-ában felsorolt jogviszonyokban foglalkoztatottak biztosítottnak minősülnek, és foglalkoztatásukat a '08-as bevalláson be kell jelenteni az állami adó- és vámhatóságnak.

A bevallás benyújtására kötelezett adózó – a rá vonatkozó bevallási gyakoriságtól függetlenül – havi bevallást tesz, illetve a tárgyhónapot követő hónap 12-éig elektronikus úton adatot szolgáltat a magánszemélyeknek

teljesített kifizetésekkel, juttatásokkal összefüggő valamennyi adóról – kivéve a kamatjövedelem adóját –, járulékról és/vagy a törvényben meghatározott egyéb adatról.

Abban az esetben, ha az adózónak fizetési kötelezettsége nem keletkezik, de a törvényben foglalt adatszolgáltatási kötelezettsége fennáll, a bevallást be kell nyújtania.

A kiegészítő tevékenységet folytatónak nem minősülő egyéni vállalkozó és a biztosított mezőgazdasági őstermelő a szociális hozzájárulási adóval és a járulékokkal kapcsolatos kötelezettségeiről szóló '58-as számú bevallást csak elektronikus úton nyújthatja be.

Havonta, a tárgyhónapot követő hó 12-éig bevallást teljesít:

- a főfoglalkozású egyéni vállalkozó,
- az egyidejűleg több biztosítási jogviszonyban álló egyéni vállalkozó;
- az egyidejűleg társas vállalkozóként is biztosított, kiegészítő tevékenységet folytatónak nem minősülő egyéni vállalkozó.

A biztosított mezőgazdasági őstermelő negyedévente, a tárgynegyedévet követő hónap 12-éig fizeti meg és vallja be az adót és a járulékokat.

A foglalkoztatónak nem minősülő biztosított mezőgazdasági őstermelő nem kötelezett a bevallás és adatszolgáltatás benyújtására, ha a tárgyévet megelőző évben bevétele nem volt – kivéve, ha

- a tevékenységét a tárgyévben kezdte; vagy
- az adóévre vonatkozóan nyilatkozatban vállalta, hogy a Tbj. 30/A §-ának (1)–(2) bekezdésében meghatározott járulékalapnál magasabb összeg után fizeti meg a járulékokat.

10.2.4. Áfabevallás ('65)

Bevallásra kötelezettek

Ezen a nyomtatványon kell bevallást tenniük az általános forgalmi adó alanyainak, még akkor is, ha a speciális adózói körbe tartoznak, és rendszeresen nem, csak egyes ügyletek után kötelesek bevallást benyújtani, vagy csak új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítése miatt válnak az adó alanyává.

A bevallás benyújtásának határideje

A '65-ös számú bevallást az általános forgalmi adó fizetésére kötelezett adóalany, illetve adófizetésre kötelezett személynek az Art.-ban meghatározott, az áfabevallási kötelezettség gyakoriságára vonatkozó szabályok szerint kell benyújtania az állami adó- és vámhatósághoz:

- havi bevallásra kötelezettek esetében a tárgyhónapot követő hó 20-áig,
- negyedéves bevallásra kötelezettek esetében a tárgynegyedét követő hó 20-áig,
- éves bevallásra kötelezettek esetében a tárgyévet követően, február 25-éig.

Havi bevallási kötelezettség

Havonta kell a bevallást benyújtania annak az áfa fizetésére kötelezett adóalany, akinek a tárgyévet megelőző második évben az elszámolandó általános forgalmi adójának év elejétől – előjelhelyesen – összesített vagy időarányosan éves szintre átszámított összege pozitív előjelű, és az 1 millió forintot elérte. Ugyancsak havi áfabevallást köteles benyújtani a tárgyévből tevékenységet kezdő, áfa fizetésére kötelezett adóalany.

Negyedéves bevallási kötelezettség

Negyedéves áfabevallást kell benyújtania annak az áfa fizetésére kötelezett adózónak, aki a tárgyévet megelőző második adóév adatai alapján a havi bevallási kötelezettség elszámolandó adóértékhatárát (+1000 eFt) nem éri el, de az éves adózóra vonatkozó küszöbértékeket (+/–250 eFt és 50 millió Ft) már túllépte.

Éves bevallási kötelezettség

Éves bevallást kell benyújtania annak az áfa fizetésére kötelezett adóalany, akinek a tárgyévet megelőző második évben az elszámolandó adójának éves szinten összesített vagy időarányosan éves szintre átszámított összege – előjelétől függetlenül – nem érte el a 250 ezer forintot, és az Áfa tv. szerinti termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása ellenértékének adó nélküli összesített összege nem haladja meg az 50 millió forintot, feltéve, hogy nem rendelkezik közösségi adószámmal.

Az Art. 2013. január 1-jétől előírja az összesítő jelentéstételi kötelezettséget. A szabályozás következtében az áfabevallás kibővült a 65M megnevezésű alnyomtatvánnyal, amelynek lapjai kizárólag bizonyos típusú belföldi – egyenes adózású – forgalom részletezésére szolgálnak.

- Az általános forgalmi adó alanya termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetén azon számlákról, amelyekben egy másik, belföldön nyilvántartásba vett áfaalanyra áthárított általános forgalmi adó összege a 100 ezer forintot eléri vagy meghaladja, arról az adómegállapítási időszakról teljesítendő áfabevallásban, amelyben az ügylet teljesítését vagy az előleg megfizetését tanúsító számlában feltüntetett adót meg kell állapítania, számlánként a '65M-01 számú lapon nyilatkozni köteles.
- Az általános forgalmi adó alanya termék beszerzése, szolgáltatás igénybevétele esetén azon számlákról, amelyekben az áthárított általános forgalmi adó összege a 100 ezer forintot eléri vagy meghaladja, arról az adómegállapítási időszakról teljesítendő áfabevallásban, amelyben az ügylet teljesítését vagy az előleg megfizetését tanúsító számla alapján adólevonási jogot gyakorol, számlánként a '65M-02 számú lapon nyilatkozni köteles.

Az egyes bevallástípusok tartalma akár évente változhat: a jogszabályváltozások nyomán bővíthet vagy csökkenhet a kitöltendő adatok köre. A NAV évente aktualizált – és honlapjáról letölthető – kitöltési útmutatókkal segíti az adózókat bevallási kötelezettségük teljesítésében.

Ellenőrző kérdések

1. Ismertesse a lehetséges adómegállapítási módokat!
2. Mit jelent az önadózás?
3. Mit tartalmaz az adóbevallás általában?
4. Mikor nyújtható be önellenőrzési bevallás?
5. Mit tartalmaz az szja-bevallási tervezet?

11. Az adó megfizetése, elszámolása; adószámla-kezelés

11.1. Az adófizetési kötelezettség alanya

Az adót a törvényben meghatározott *esedékességek*or az köteles megfizetni, akit arra jogszabály kötelez. A levont adót, adóelőleget annak kell megfizetnie, aki azt levonta. A beszedett adót az adóbeszedésre kötelezett fizeti meg.

Az adók megfizetésének a törvényben meghatározott esedékessége azt jelenti, hogy a befizetést a meghatározott határidő lejártáig lehet késedelmi pótlék-mentesen teljesíteni.

Az adók, a költségvetési támogatások esedékességéről az *Art. 3. sz. melléklete* rendelkezik. Személyi jövedelemadó tekintetében például a törvény kimondja, hogy a vállalkozási tevékenységet nem folytató természetes személy a személyi jövedelemadót az adóévet követő év május 20-áig, a vállalkozási tevékenységet folytató természetes személy a személyi jövedelemadót az adóévet követő év február 25-éig fizeti meg. Általános forgalmi adó fizetésére kötelezett adóalany az általános forgalmi adó nettó, elszámolandó összegét, ha havonta tesz adóbevallást, a tárgyhót követő hó 20-áig, ha negyedévente tesz adóbevallást, a negyedévet követő hó 20-áig, ha évente tesz adóbevallást, az adóévet követő év február 25-éig fizeti meg, illetve ettől az időponttól igényelheti vissza.

Az adó megfizetésére kötelezett személy elsődlegesen az adózó, azonban a törvény kiegészítő szabályt tartalmaz arra az esetre, ha az adózó az esedékes adót nem fizette meg, és azt tőle nem lehet behajtani. Ez esetben az adó megfizetésére határozattal kötelezhető például:

- az *adózó örököse az örökrésze erejéig*, több örökös esetében örökrészüik arányában;
- a *megajándékozott*, az adózó által az adókötelezettsége keletkezését követően okirattal *juttatott ajándék értékének erejéig*;



- az adó megfizetéséért kezességet vállaló és az adótartozást átvállaló a jóváhagyott szerződésben foglalt adó tekintetében, valamint 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, kivéve azon összeget, amely vagyonek Kobzással érintett;
- a gazdálkodó szervezet, a polgári jogi társaság adótartozásáért a rájuk vonatkozó anyagi jogi szabályok szerint a helytállni köteles tag (részvényes), vezető tisztségviselő;
- a szülői felügyelet alatt álló kiskorú gyermek adótartozásáért a szülői felügyeletet gyakorló szülő, illetve szülők egyetemlegesen, a kezelt vagyon erejéig; stb.

Az előzőekben felsoroltak az adókötelezettséggel terhelt adózó helyett, úgynevezett „mögöttes” felelősségi szabály alapján, mögöttes kötelezettként tartoznak az adót megfizetni, ha az az adózótól bármely okból kifolyólag (például elhalálozása miatt) nem hajtható be.

11.2. Az adó esedékessége

Az adót a *jogszabályban meghatározott időpontban, az adóhatóság által megállapított adót* (az utólagos adóellenőrzést követően feltárt adókülönbözetet is) *a határozat véglegessé válásától számított 15 napon belül* kell megfizetni. Az elsőfokú határozat – fellebbezés hiányában – a közléstől számított 15 nap elteltével, a másodfokú határozat a közlés napjával válik véglegessé. A véglegessé válást követően van még 15 napja az adózónak, hogy a fizetési kötelezettségét teljesítse. Amennyiben az adózó késedelembe esik, a késedelem napjaira pótlékot számít fel az adóhatóság.

Melyik naphoz köthető a megfizettség? Az adó megfizetésének időpontja

- az a nap, amikor az *adózó belföldi fizetési számláját az azt vezető pénzforgalmi szolgáltató megterhelte;*
- fizetési számlával nem rendelkező adózó esetében az a nap, amikor az adót a pénzforgalmi szolgáltató vagy – ha jogszabály lehetővé teszi – *az adóhatóság pénztárába befizették, illetve postára adták;*
- minden más esetben az a nap, amikor *az adóhatóság által megjelölt számlán a befizetést jóváírják.*

Nem minden adózóra terjed ki a pénzforgalmi számlanyitási kötelezettség (az érintetteket tételesen sorolja fel a törvény), azonban aki pénzforgalmi számla nyitására kötelezett, köteles a pénzeszközeit pénzforgalmi számlán tartani és pénzforgalmát – ideértve az adófizetést is – azon lebonyolítani. A belföldi pénzforgalmi szolgáltatóknál sem egységes az ügyintézési idő, ami érinti az adózó pénzforgalmi számlájának megterhelési időpontját. Ezért az adózónak figyelemmel kell lennie arra, hogy az átutalási megbízást olyan időpontig nyújtsa be, amely lehetővé teszi, hogy a terhelés legkésőbb a törvényben előírt határidő utolsó napján megtörténjen. Amennyiben az adózó pénzforgalmi számlával nem rendelkezik, befizetését belföldi fizetési számláról (például lakossági folyószámláról) átutalással, illetve készpénzáttutalási megbízáson teljesítheti, vagy az adóhatóság pénztárába közvetlenül befizetheti.

Nemcsak az adózókat terheli kötelezettség az adó határidőben történő megfizetése tekintetében, hanem az adóhatóságot is az adó, költségvetési támogatás határidőben történő kiutalása tekintetében.

Az adózót megillető *költségvetési támogatás* kiutalásának esedékességéről törvény (az Art. vagy más törvény) rendelkezik. A költségvetési támogatást az igény (bevallás) beérkezésének napjától, de legkorábban az *esedékességtől számított harminc napon belül*, a visszaigényelt *általános forgalmi adót 75 napon belül* kell kiutalni.

E főszabály mellett kiegészítő szabályok is léteznek, az alábbiak szerint:

- Ha a felszámolás alatt álló adózóval szemben e határidő alatt az igényelt költségvetési támogatással összefüggésben adóellenőrzés indul vagy van folyamatban, a költségvetési támogatás kiutalásának határidejét az ellenőrzés megállapításairól hozott határozat véglegessé válásától kell számítani.
- Ha az adózó a kiutalási igényét a felszámolást, egyszerűsített felszámolást vagy a végelszámolást, egyszerűsített végelszámolást lezáró adóbevallásban terjeszti elő, a költségvetési támogatást felszámolás vagy végelszámolás esetén hatvan napon belül, egyszerűsített felszámolás vagy egyszerűsített végelszámolás esetén 45 napon belül kell kiutalni, amely határidőt a lezáró adóbevallás beérkezésének napjától, de legkorábban az esedékességtől kell számítani.
- Az adóhatóság *a természetes személy jövedelemadó-bevallásában feltüntetett visszatérítendő adót*, illetve költségvetési támogatást az igény

(bevallás) beérkezésétől számított harminc napon belül, de *legkorábban az adóévet követő év március 1-jétől* utalja ki.

- Ha a *költségvetési támogatást az adóhatóság állapítja meg*, a kiutalást az erről szóló *határozat véglegessé válásától számított harminc napon belül* kell teljesíteni.

Előfordulhat olyan eset, hogy az adózó visszaigénylést tartalmazó bevallása hibás, hiányos, ezért szükség van annak az adózó közreműködésével történő kijavítására. Ebben az esetben azt a kiegészítő szabályt tartalmazza a törvény, hogy a kiutalásra nyitva álló határidőt az adóbevallás kijavításának napjától kell számítani.

Abban az esetben pedig, ha az adóhatóság a kiutalás jogszerűségének vizsgálatára ellenőrzést indít, és az adózó az ellenőrzés megkezdését vagy befejezését akadályozza vagy késlelteti, az akadály megszűnésének napjától kell számítani a kiutalásra nyitva álló határidő kezdetét. A gyakorlatban ez azt jelenti, hogy a kiutalásra rendelkezésre álló idő attól az időponttól számítandó, amikor az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyvet az adóhatóság az adózónak átadja.

A kiutalás napjának az számít, *amelyen az adóhatóság az átutalásra megbízást adott*. Költségvetési támogatás kiutalásának minősül az is, ha az adóhatóság gyakorolja visszatartási jogát. Ez esetben a kiutalás napjának azt a napot kell tekinteni, amelyen az adóhatóság a visszatartott költségvetési támogatással az általa nyilvántartott tartozás összegét csökkenti, illetve amelyen a köztartozást nyilvántartó szervezetnek történő átutalásról rendelkezik.

11.3. A megfizetés és a kiutalás módja

A fizetési kötelezettséget teljesíteni, valamint a költségvetési támogatást kiutalni forintban kell.

Az adóhatóság által nyilvántartott adót (ideértve a vámot és az egyéb fizetési kötelezettséget is) az adózónak adónként, kötelezettségenként a megfelelő, a Magyar Államkincstár által létrehozott *központosított beszédési számlára* kell megfizetnie, illetve a költségvetési támogatást támogatásonként, a megfelelő, központosított beszédési számláról kell visszaigényelnie. A bírságot, a pótlékot és a költséget külön számlára kell megfizetni. Ezek a számlaszámok a NAV honlapján megtalálhatók, illetve amennyiben

az adóhatóság határozattal állapít meg befizetési kötelezettséget az adózó terhére, a határozat rendelkező részében közli az adózóval, hogy a kötelezettséget mely számlaszámra kell teljesíteni.

A pénzforgalmi számla nyitására kötelezett adózót megillető költségvetési támogatást az adóhatóság kizárólag az adózó belföldi pénzforgalmi számlájára történő átutalással teljesítheti.

A pénzforgalmi számla nyitására nem kötelezett adózót megillető költségvetési támogatást az adóhatóság belföldi fizetési számlára történő átutalással vagy pénzforgalmi számláról történő készpénzkifizetés kézbesítése útján juttatja el az adózónak. A belföldi fizetési számla nyitására nem kötelezett, külföldi illetőségű adózót megillető adó-visszatérítést, adó-visszaigénylést az adóhatóság az adózó által megadott külföldi fizetési számlára, az adózó által meghatározott devizanemben utalja át.

Az állami adó- és vámhatóság az Alapok (a társadalombiztosítási alapok és az egyes elkülönített állami pénzalapok) javára teljesítendő befizetéseket külön számlákon tartja nyilván. Átalakulás, egyesülés, szétválás esetén az adóhatóság a jogelődöt megillető költségvetési támogatást, túlfizetést, illetve a jogelődöt terhelő tartozást a jogutód adószámlájára vezeti át.

Ha az adóhatóság a kiutalást késedelmesen teljesíti, a késedelem minden napjára a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet az adózónak. Ez alól kivételt jelent az az eset, ha az adózó által igényelt (bevallott) összeg 30%-át meghaladóan jogosulatlan (tehát ha az adózó igényelt például 1 millió Ft-ot, de az adóhatóság kiutalás előtti ellenőrzés során megállapította, hogy ebből csak 600 ezer Ft igénylés jogszerű, míg 400 ezer Ft jogosulatlan igénylésnek minősül, akkor a késedelmesen kiutalt 600 ezer Ft után a késedelmes napokra nem fizet kamatot, mert az igénylés 40%-os mértékben jogosulatlan volt). További kivétel, amikor a kiutalást az adózó vagy az adatszolgáltatásra kötelezett mulasztása akadályozza (például a pénzforgalmi számlanyitásra kötelezett adózó nem tart fenn pénzforgalmi számlát, ahova az adóhatóság utalni tudna – ilyen esetben a késedelem nem az adóhatóságnak róható fel, ezért nem fizet a késedelmes napokra kamatot).

11.4. Adószámla-kezelés

Az adóhatóság az adózó adókötelezettségét (ideértve a vámot és egyéb fizetési kötelezettségeket is), költségvetési támogatási igényét, valamint az arra teljesített befizetést és kiutalást az adózó adószámláján tartja nyilván.

Az adózó kötelezettségeit a bevallás, illetve az adóhatóság vagy más hatóság határozata, a befizetéseket és a kiutalásokat a pénztintézet, illetve a posta bizonylatai alapján kell nyilvántartani (ezek azok a bizonylatok, amelyek alapján az adószámlán a tételeket könyvelik).

Az adóhatóság a kötelezettségeket, valamint a befizetéseket és a kiutalásokat az adószámlán adónként (köztehernemenként), illetve költségvetési támogatásonként mutatja ki.

A NAV adószámlát vezet minden olyan személy/adózó esetében, aki-nek/amelynek adókötelezettségét, adófizetési kötelezettségét törvény írja elő, azaz:

- adóköteles tevékenységet végez,
- adóköteles jövedelemmel rendelkezik,
- költségvetési támogatást igényel, illetve
- vámokkal és nem közösségi adókkal és díjakkal kapcsolatos kötelezettsége keletkezik.

Adószámla: az állami adó- és vámhatóság, illetve az önkormányzati adóhatóság által vezetett, az adózói fizetési kötelezettség és költségvetési támogatási igény, valamint az azokkal összefüggő pénzforgalom tételes, illetve egyenlegszintű kimutatására szolgáló nyilvántartás.

Az adószámla megképzése az adózó nyilvántartásba vételével egyidejűleg történik, megnyitása az első pénzforgalmi vagy kötelezettségtétel rögzítésével valósul meg, míg lezárására akkor kerül sor, amikor az adózással összefüggő tevékenységek folytatásának, valamint a vámmal kapcsolatos kötelezettségek keletkezésének lehetősége már nem áll fenn (például az adózó elhunyt, a gazdasági társaság jogutód nélkül megszűnt, stb.).

11.4.1. Az adószámla funkciói

Az adószámla elsődlegesen az adózók költségvetési kapcsolatainak közhiteles nyilvántartására szolgál. Ennek érdekében biztosítani kell:

- az adóhatósági aktusok során keletkező kötelezettségek könyvelését,
- a pénzforgalom lebonyolításához kapcsolódó tranzakciók könyvelését, valamint
- az előző két könyvelési folyamat nyomonkövethetőségét, ellenőrizhetőségét.

További jelentős funkciója az adószámlának a könyvelési események adatainak meghatározott elvek és szabályrendszer szerint történő tárolása. Emellett – kiemelten – alapjául szolgál minden olyan tevékenységnek, amelynél a döntés feltétele az adózó adóhatósággal kapcsolatos pénzügyi helyzetének vizsgálata (ilyen tevékenység például a köztartozás-kezelés, az adóigazolás stb.).

A nyilvántartásba vett adatokkal műveleteket kell végezni. Például:

- egyenlegeket kell számítani,
- jogelőd-jogutód kezelést kell biztosítani,
- időszaki zárást/nyitást kell elvégezni,
- biztosítani kell az adózói adószámla-kivonat előállíthatóságát.

11.4.2. Az adószámla felépítése, a nyilvántartott adatok köre

Az adószámla két fő része az *azonosító rész* és a *tartalmi rész*.

Az azonosító rész az adózó és az adószámla azonosítási adatait tartalmazza:

- az adóazonosító jelet, az adószámot, a VPID-számot;
- az adózó nevét, címét/székhelyét;
- az időszakot stb.

A tartalmi rész az egyes adószámlatételek jellemző adatait tartalmazza:

- kötelezettségi oldalon a kötelezettségek tételes kimutatását (előírás: befizetési kötelezettség; jóváírás: kötelezettségcsökkentés);
- pénzforgalmi oldalon a befizetéseket, átvezetéseket, kiutalásokat.

Az adószámla kötelezettségi oldala

A kötelezettségoldali könyvelés általános jellemzője az *előírás* és a *jóváírás*. Az előírás olyan könyvelés, amelyet az adószámlán (fizetendő) kötelezettségként tart nyilván az adóhatóság az adózó terhére, a jóváírás pedig olyan, amely az adószámlán kötelezettségcsökkenésként (például visszaigénylésként) jelenik meg az adózó javára.

A kötelezettségi oldalon könyvelt tételek típusai:

- bevallás, önellenőrzés;
- (vám)hatósági határozatok, kiszabások;

- más szerv jogerős határozata alapján (például az Országos Nyugdíjbiztosítási Főigazgatóság által a foglalkoztató terhére megállapított táppénz-hozzájárulás elmaradása miatti határozat);
- eljárási és egyéb határozatok, végzések;
- törvényi rendelkezésen alapuló fizetési kötelezettség;
- revíziós megállapítás, bírósági határozat;
- automatikusan képződő tételek (például: késedelmi kamat, nettó pótlék);
- a speciális, automatikusan képződő nyitőegyenleg.

Az adószámla pénzforgalmi oldala

A pénzforgalmi oldal általános jellemzője, hogy valamennyi *befizetés* (végrehajtói letéti számláról történő beutalás is), *kiutalás* (harmadik fél részére történő átutalás is), illetve *átvezetés* kimutatására szolgál. Megmutatja, hogy az adózó milyen összegeket és milyen módon fizetett be az adónemre, illetve más adónemen fennállt túlfizetéséből milyen összegek átvezetését kérte, vagy hivatalból az adóhatóság milyen összeget vezetett át, az átvezetés mely adónemről vagy mely adózó adószámlájáról történt.

A pénzforgalmi oldalon könyvelt tételek típusai:

- befizetés: banki, postai (a banki magában foglalja az EFER-en keresztül történő fizetéseket – bankkártya, POS, internetes bankkártya, VPOS és házibank);
- kiutalás: adózói kérelemre vagy hivatalból (szintén lehet banki és postai);
- átvezetés: adózói kérelemre vagy hivatalból (lehet adónemek és adózók között);
- átutalás: köztartozást kezelő szervtől/szervhez, harmadik félnek.

Az adószámla alapján pontosan és naprakészen megállapíthatónak kell lennie, hogy:

- az adózók milyen formában és gyakorisággal tettek eleget bevallási kötelezettségeiknek;
- a bevallások, határozatok, árunyilatkozatok milyen összegű adófizetésre kötelezik az adózót;
- az adó- és vámhatóság által előírt kötelezettségek mikor és milyen összegben teljesítendő;

- a kötelezettségeket az adózók mikor, hogyan, milyen mértékben, illetve határidőben fizették-e meg.

11.4.3. Az adószámlával összefüggő egyéb rendelkezések

Ha az adóhatóságnál a tartozást az adózó csak részben egyenlíti ki, a köztehernemenkénti befizetést az esedékesség sorrendjében kell elszámolni (azaz az adózó befizetését az adott adónemen belüli korábban esedékes tartozásra számolják el).

Az adózó a bevallásában rendelkezhet arról, hogy az igényelt költségvetési támogatást az adóhatóság az adózó által megjelölt adó vagy egyéb fizetési kötelezettség megfizetésére számolja el. A jogszerűen igényelt költségvetési támogatás beszámításával az adó vagy egyéb fizetési kötelezettség megfizetettnek, a költségvetési támogatás kiutaltnak minősül.

Az adóhatóságnál nyilvántartott tartozás összegét – nettó módon számítva – csökkenteni kell az ugyanazon adóhatóságnál nyilvántartott túlfizetés összegével, vagy ha jogszabály valamely, az adózó által érvényesíthető kedvezmény igénybevételét az adóhatóságnál nyilvántartott tartozás hiányához köti (például közbeszerzési eljárásban pályázati feltétel az adótartozás hiányának igazolása), az igazolás kiállításakor az adóhatóság nettó módon számol, az egyes adónemekben fennálló túlfizetést figyelembe veszi a más adónemben fennálló esetleges tartozással szemben, és ha egyenlegében az adózónak nincs tartozása, erről állítja ki az igazolást.

Túlfizetés keletkezhet akkor, ha az adózó:

- téves befizetést teljesített (például nem a megfelelő adónemre utalt);
- a kötelezettségét meghaladóan teljesített befizetést;
- a bevallott és befizetett adója vonatkozásában önellenőrzést nyújtott be, és ennek nyomán visszaigényelhető adója keletkezett.

Ha az adott adónem tekintetében az adózónak a fizetési kötelezettségét meghaladó összeg áll rendelkezésére az adószámlán (azaz túlfizetése van), az adóhatóság a túlfizetés összegét – kérelemre – az adózó által megjelölt adónemre, illetve fizetési kötelezettségekre számolja el.

Ha az adózónak adótartozása nincs, és bevallási kötelezettségeinek eleget tett, rendelkezhet a fennmaradó összeg visszatérítéséről. Rendelkezés hiányában az adóhatóság a túlfizetést a később esedékes adó kiegyenlítésére

számolja el. Az adóhatóság a fennmaradó összeget csak akkor térítheti vissza, ha a befizetőnek nincs az adóhatóság által nyilvántartott, adók módjára behajtandó köztartozása.

A túlfizetés visszaigényléséhez való jog elévülését követően az adóhatóság a túlfizetés összegét hivatalból vagy kérelemre az általa nyilvántartott, az adózót terhelő más tartozásra számolja el, vagy tartozás hiányában azt hivatalból törli.

A pénzforgalmi adatok rendezését a '17-es bizonylatcsalád használatával lehet elvégezni, amely a '17 és a '17H („hivatalból”) jelű bizonylatból áll.

Az adónemekkel kapcsolatos rendelkezéseket (például az adónemek közötti átvezetést, a túlfizetés visszaigénylését) az adózók a '17-es bizonylat kitöltésével kezdeményezhetik. A teljesítéshez a bizonylaton kért összegeknek minden esetben rendelkezésre kell állniuk az adószámlán. Ezzel a bizonylattal átvezetés/kiutalás kezdeményezhető valamennyi adószámlán megjelenített adónem esetében.

Az adóhatóság az adószámla rendezését hivatalból is kezdeményezheti a '17H „Adó- és vámhatósági átvezetés és/vagy kiutalás” tárgyú bizonylattal.

Ahogy azt az előzőekben már említettük, az adószámlán egyenlegeket kell számítani, kimutatni. Egyenleg alatt az adószámlán könyvelt tételek összesítését értjük.

Az egyenlegeknek több fajtája lehet:

- Kötelezettségek egyenlege: a kötelezettségi oldalon könyvelt előírások és jóváírások összegének különbözete.
- Pénzforgalmi egyenleg: a pénzforgalmi oldalon könyvelt befizetések és kiutalások összegének különbözete.
- Adónemenkénti egyenleg: az adott adónemben a kötelezettségek és a pénzforgalom egyenlegének összesítése, az alábbiak szerint:
 - pozitív (+) egyenlegről, azaz hátralékról beszélünk, ha kevesebbet fizetett be az adózó, vagy többet igényelt vissza, mint amennyit köteles/jogosult volt;
 - negatív (–) egyenlegről, azaz túlfizetésről beszélünk, ha többet fizetett be az adózó, vagy kevesebbet igényelt vissza a bevallotthoz, megállapíthatóhoz képest.
- Adózói vagy adószámla-egyenleg: az adott adózó adószámláján megjelenő adónemek összesített egyenlege.

Az egyes egyenlegek összegét befolyásolja a könyvelt tételek esedékességi dátuma (hoggy meddig kell megfizetni az adót), illetve terhelési dátuma (a megfizetés adózó általi teljesítésének napja).

Az egyes eljárásokhoz tartozó törvényi előírásoknak megfelelően különböző időpontokra (adott napra, már elmúlt vagy későbbiekben bekövetkező időpontra) lehet egyenlegeket kimutatni (napi egyenleg) az adószámlán.

Az adószámlával kapcsolatos egyes feladatok megfelelő kezeléséhez (például késedelmi pótlék szankció alkalmazása, elévült tételek megállapítása) szükséges az adószámlák évenkénti zárása, illetve nyitása. Ennek célja egy állandó, „végleges” adószámla-állapot kialakítása, amelyre visszamenőleg könyvelés már nem történhet.

A lezárt időszakra megállapítható, hogy:

- az adózó valamely fizetési kötelezettségét késedelmesen fizette-e meg, vagy valamely költségvetési támogatást az esedékességet megelőzően vett-e igénybe;
- található-e olyan kötelezettség az adószámlán, amely már nem hajtható be, vagy olyan jogosultság, amelyet az adózó már nem érvényesíthet.

A lezárt időszak alapján teljesíthetők az egyes kötelező, más szerveket érintő adatszolgáltatások is [például az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet, az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet alapján].

Ha az adószámla 5 ezer forintot meghaladó összegű tartozást vagy túlfizetést mutat, az adóhatóság az adózó adószámlájának adónemenkénti egyenlegéről, valamint annak részletezéséről és a tartozásai után felszámított késedelmi pótlékról az adózónak október 31-éig értesítést küld [jogszábaílyi alap: 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 22. §].

Az állami adó- és vámhatóság az adózó adószámlájának egyenlegéről, a tartozásai után felszámított késedelmi pótlékról, valamint a közösségi vámjog szerinti késedelmi kamatról nem értesíti azt az adózót, aki (amely) bevállás benyújtására, illetve adatszolgáltatás teljesítésére elektronikus úton kötelezett, vagy választása szerint elektronikusan nyújtotta be a bevállását. Ezen adózóknak az állami adó- és vámhatóság az értesítési feltételek fennállása esetén elektronikus tájékoztatást küld az adószámla és a felszámított késedelmi pótlék elektronikus elérhetőségéről.

Az adószámlaadatok elektronikusan lekérdeezhetők ügyfélkapus regisztrációt követően az eBEV portál elektronikus felületén a *Szolgáltatások/Adószámla és pótlékadatok* menüponpon belül. Ennek során az adózók

- megtekinthetik az adószámlájuk állapotát,
- lekérdezhetik a tárgyidőszakra vonatkozó várható késedelmipótlék-kötelezettségüket,
- megtekinthetik a megelőző évre ténylegesen felszámított és előírt késedelmi pótlékukat, valamint
- az adószámlaadatok alapján aktuálisan fennálló tartozásaikat a magán-személyek elektronikus bankkártyás fizetés útján (VPOS) rendezhetik.

11.4.4. A visszatartási jog gyakorlása

Az adószámla témakörében fontos szót ejteni az adóhatóságot megillető visszatartási jogról.

Az Art. kimondja, hogy a NAV az általa felülvizsgálta, az adózót megillető költségvetési támogatást (adó-visszaigénylést, adó-visszatérítést) az általa nyilvántartott adó- és vámtartozás, adók módjára behajtandó köztartozás, az általános közigazgatási rendtartás alapján behajtandó köztartozás, illetve önkormányzati adóhatóság megkeresésében közölt – önkormányzati adóhatóságot megillető – tartozás összegéig visszatarthatja, és ezzel ennek erejéig a tartozás megfizetettnek minősül.

A visszatartásról az adózót az adóhatóság végzéssel értesíti. Az adózó nyilatkozatában feltüntetett tartozásra gyakorolt visszatartás esetében az adóhatóság a végzés mellőzésével, írásban értesíti az adózót a visszatartás tényéről. (Tehát abban az esetben, amikor az adózó maga rendelkezik arról, hogy a részére egyébként visszajáró összegből az adóhatóság teljesítsen valamely őt terhelő tartozást, az adóhatóság nem hoz alakszerű döntést.)

Visszatartási jogának gyakorlását az adóhatóság az adózó kérelmére akkor mellőzheti, ha a költségvetési támogatás (adó-visszaigénylés, adó-visszatérítés) elmaradása az adózó gazdálkodási tevékenységét ellehetetlenítené, illetve természetes személy adózó esetében az ő és vele együtt élő hozzátartozója megélhetését súlyosan veszélyeztetné.

Az adóhatóság a nyilatkozat alapján visszatartott összegből a kiutalásra nyitva álló határidőn belül, ha pedig megkeresésre jár el, a végzés jogerőre emelkedését követő 15 napon belül utalja át a jogosultnak az adózóval szemben fennálló követelését.

Ha az igényelt költségvetési támogatás (adó-visszaigénylés, adó-visszatérítés) összege az adózót terhelő tartozások mindegyikére nem nyújt fedezetet, azt az adóhatóság először a nála (NAV) nyilvántartott tartozás

kiegyenlítésére számolja el az esedékesség sorrendjében, azonos esedékességű adóknál a tartozás arányában. Az ezt követően fennmaradó összeget a követelések arányában kell átutalni a *köztartozás* jogosultjainak.

Mit értünk köztartozás alatt? A definíciót az Art.-ban találjuk meg, e szerint a köztartozás:

- törvényben meghatározott, az államháztartás alrendszereinek költségvetéseiből ellátandó feladatok fedezetére előírt *fizetési kötelezettség*, amelynek megállapítása, ellenőrzése, behajtása bíróság vagy közigazgatási szerv hatáskörébe tartozik; valamint
- a köztisztviselő működésének fedezetére törvényben előírt fizetési kötelezettség, feltéve, hogy azt önkéntesen *az esedékességkor nem teljesítették*.

Köztartozás keletkezik akkor is, ha az államháztartás alrendszereinek költségvetése terhére *jogosulatlanul igénybe vett* vagy rendeltetésétől eltérően felhasznált *támogatás* és járuléka *megfizetését az arra hatáskörrel rendelkező szerv elrendeli, és azt a kötelezett az előírt határidőig nem teljesíti*. Az állami adó- és vámhatóság a támogatás visszafizetéséről rendelkező szerv megkeresésére a költségvetési támogatás visszatartási jogát e tartozások tekintetében is gyakorolja.

A köztartozás-kezelés során – ahogy azt már rögzítettük – a visszatartásról végzést kell hozni, ennek véglegessé válását követően utalható át a köztartozás a jogosultnak.

Annak érdekében, hogy az adószámla kizárólag a behajtható kötelezettségeket, illetve az adózót megillető jogosultságokat tartsa nyilván, az elévült tételeket rendszeresen törölni kell róla. A törlést az adótartozás végrehajtásához, illetve a túlfizetés visszaigényléséhez való jog elévülésének beálltát követő nappal végzi el az adóhatóság.

Ellenőrző kérdések

1. Ki kötelezett az adó megfizetésére?
2. Ki kötelezhető határozattal az adó megfizetésére? Soroljon fel négy esetet!
3. Mikor esedékes az adó megfizetése?
4. Melyik naphoz köthető a megfizetettség?
5. Mi az adószámla?
6. Ismertesse az adószámla felépítését, a nyilvántartott adatok körét!
7. Mely esetekben gyakorolhatja az állami adó- és vámhatóság a visszatartási jogát?

12. Az adózók minősítése

12.1. A bevezetés előzményei, a minősítés célja

Az Art. 2016. január 1-jei hatállyal vezette be az adózók minősítésének rendszerét az önkéntes jogkövetés minél szélesebb körű támogatása érdekében.

A törvény szerint az állami adó- és vámhatóságnak az alábbi kategóriákba tartozó adózókat kell minősítenie:

- cégjegyzékbe bejegyzett adózók,
- csoportos adóalanyok,
- áfaregisztrált adóalanyok.

A minősítés feltételeit a törvény egzakt módon határozza meg. Ez alapján különbséget kell tenni

- megbízható, illetve
- kockázatos adózók között.

Ezek mellett úgynevezett általános adózónak minősül az az adózó, akit/ amelyet minősít ugyan az adóhatóság, azonban az értékelés alapján nem sorolható sem a megbízható, sem a kockázatos adózók körébe.

Az objektív feltételek vizsgálata eredményeképpen a megbízható adózókat kedvezményekben részesíti a törvény, vonzóvá téve a megbízható adózói minőséget, illetve támogatva őket kötelezettségeik teljesítésében. Ezzel szemben a kockázatos adózókat – akiknek működése kimutathatóan sérti az adójogszabályokat, valamint akik nagy összegű adóhiányt, adótartozást halmoznak fel – szigorúbb szabályozás alá vonja a jogalkotó.



12.2. Az adózói minősítés alanyi köre

Az állami adó- és vámhatóság minősítési kötelezettsége tehát az alábbiakra terjed ki:

- a cégjegyzékbe bejegyzett adózók,
- a csoportos adóalanyok és
- az áfaregisztrált adóalanyok.

Mit jelentenek ezek a fogalmak?

Cégjegyzékbe bejegyzett adózók alatt azokat a cégbejegyzésre kötelezett adóalanyokat értjük, akik/amelyek a Polgári törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény, az egyéni vállalkozóról és az egyéni cégről szóló 2009. évi CXV. törvény, valamint más ágazati jogszabályok alapján a cégnyilvánlásba történő jogerős bejegyzéssel jönnek (jöttek) létre (felsorolásukat a 7. fejezet tartalmazza).

Az áfaregisztrált adóalany fogalmának meghatározását az Art. 7. § 8. pontja tartalmazza. E szerint belföldön gazdasági célú letelepedéssel, lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkező, de olyan áfaköteles tevékenységet folytató adóalanyt jelent, amelynek tekintetében ő az adófizetésre kötelezett.

A csoportos adóalanyiság meghatározását az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény tartalmazza. E szerint azok az adóalanyok,

- akiknek/amelyeknek gazdasági célú letelepedési helyük belföldön van, ennek hiányában pedig lakóhelyük vagy szokásos tartózkodási helyük van belföldön; és
- akik/amelyek együttesen kapcsolt vállalkozások,

csoportos adóalanyiságot hozhatnak létre.

A csoportos adóalanyiság értelmében

- a tag vagy tagok belső, egymás közötti kapcsolataiban a tevékenység gazdasági tevékenységként megszűnik, és a tagok önálló adóalanyisága – bizonyos kivétellel – szintén megszűnik; valamint
- a tagok külső, harmadik féllel szembeni kapcsolataiban a gazdasági tevékenység folytatása olyan adóalanyiságot eredményez, amelyben az ehhez fűződő jogok és kötelezettségek a csoportos adóalanyiságban részt vevő valamennyi tagnak együttesen tudhatók be.

A csoportos adóalanyiság az állami adóhatóság engedélyével jön létre, valamennyi leendő tag erre irányuló közös, kifejezett és egybehangzó írásos kérelmére.

A fogalmak ismertetése után kijelenthetjük, hogy az állami adó- és vámhatóság minősítési kötelezettsége nem terjed ki a cégbejegyzésre nem kötelezett adózókra (magánszemélyek, egyéni vállalkozók), valamint azon külföldi adóalanyokra, akik/amelyek nem tartoznak az áfaregiszt-ráltak körébe.

A minősítési kritériumok vizsgálatakor a NAV saját hatósági döntéseit, eljárásait (például: adókülönbözet megállapítása, végrehajtás indítása, mulasztási bírság kiszabása, adószám törlése), illetve a cégbíróságtól elektronikus úton érkezett adatokat (például a cég működésének kezdete, illetve a különféle cégbírósági eljárásokhoz kapcsolódó információk: csődeljárás, végelszámolás, felszámolás, kénysztörlesztés kezdete és vége) veszi alapul.

Az adóhatóság a jogutódnál a jogutódlást megelőző időszakra vonatkozó törvényi feltételek fennállását a jogelőd adózó előéletére kiterjedően, a jogelőd magatartását is értékelve vizsgálja. Ez azt jelenti, hogy ha a minősítéssel érintett adózó olyan adózó, aki/amely jogutódlással jött létre, úgy az állami adó- és vámhatóságnak az alábbiakban ismertetendő kritériumok teljesülését vagy éppen hiányát a jogelőd tekintetében is meg kell vizsgálnia.

12.3. Az adózó minősítésének időpontja, határideje

Az állami adó- és vámhatóság

- negyedévente,
- a negyedév utolsó napján fennálló adatok alapulvételével,
- a tárgynegyedévet követő harminc napon belül

minősíti az adózókat.

A minősítési eljárás során a megbízható adózóra, illetve a kockázatos adózóra vonatkozó feltételek fennállását vizsgálja a NAV. Az első minősítést mind az újonnan alakuló adózók, mind a jogutódlással létrejövő adózók esetében a soron következő negyedéves minősítéskor kell lefolytatni. Az adózó határidőn belül történő minősítése érdekében létezik egy, a minősítés feltételeit vizsgáló informatikai alkalmazás, az Admiral rendszer, amelynek segítségével mintegy 560 ezer adózó minősítését végzi el negyedévente

az állami adó- és vámhatóság. A minősítés az eljárás lebonyolításának hónapját követő hónap első napján válik érvényessé.

A minősítés tehát negyedévenként történik (minősítési időszak), és elvégzéséhez a NAV a negyedév utolsó napján fennálló aktuális adatokat vizsgálja. Fontos ugyanakkor, hogy a megbízható adózói minősítéshez a feltételek többségét több évre visszamenőleg kell figyelembe venni.

Az első minősítés eredményéről az adózók a minősítési folyamat lezárása (a minősítési időszakot követő hónap utolsó napja) után elektronikus úton kapnak/kaptak tájékoztatást. Ez – a jogintézmény 2016. január 1-jei bevezetése után – legelőször 2016. első negyedévét követően történt meg. Amennyiben a minősítésben a későbbiekben változás nem következik be, a NAV az értesítést mellőzi. Az adózók számára biztosított szolgáltatásként az eBEV portálon lekérdezhető a minősítés eredménye és az azt megalapozó feltételeknek történő megfelelés is.

12.4. Az adózó minősítésének feltételrendszere

Az állami adó- és vámhatóság *megbízható* adózónak minősíti azt a cégjegyzékbe bejegyzett adózót, csoportos adóalanyt vagy áfaregisztrált adóalanyt, aki/amely az alábbi, együttes feltételeknek megfelel:

- a) legalább három éve folyamatosan működik, vagy legalább három éve áfaregisztrált adóalanynak minősül;
- b) a tárgyévben és az azt megelőző öt évben az állami adó- és vámhatóság által a terhére megállapított összes adókülönbség nem haladta meg a tárgyévre megállapított adóteljesítményének három százalékát, azzal, hogy az adózó terhére megállapított összes adókülönbséget csökkenteni kell a tárgyévben és az azt megelőző öt évben az állami adó- és vámhatóság által az adózó javára megállapított összes adókülönbséggel;
- c) a tárgyévben és az azt megelőző négy évben az állami adó- és vámhatóság nem indított ellene végrehajtási eljárást, ide nem értve az átvezetést és a visszatartási jog gyakorlását;
- d) a tárgyévben és az azt megelőző öt évben nem állt és nem áll csőd-, felszámolási, illetve kényszertörlési eljárás alatt;
- e) nem rendelkezik 500 ezer forintot meghaladó nettó adótartozással;
- f) a tárgyévben és az azt megelőző öt évben nem állt és nem áll adószám-törlesztési hatálya alatt;

- g) a terhére az állami adó- és vámhatóság által kiszabott, a tárgyévet megelőző két évben esedékessé vált mulasztási bírság – ideértve a jövedéki bírságot is – összege nem haladta meg az adózó tárgyévre megállapított adóteljesítményének egy százalékát;
- h) nem minősül kockázatos adózónak; valamint
- i) a tárgyévre vonatkozó adóteljesítménye pozitív.

Az állami adó- és vámhatóság megbízható adózónak minősíti azt a *nyilvánosan működő részvénytársaságot*, amely ugyan nem működik 3 éve, de a többi együttes feltételnek megfelel.

Ha az adózó a tárgyévet megelőző öt évben nem működött, illetve nem minősült áfaregisztrált adóalanynak, az állami adó- és vámhatóság a feltételek fennállását a működés megkezdésétől, illetve az áfaregisztrált adóalanyiság kezdetétől vizsgálja.

A csoportos adóalany megbízható adózónak minősül, ha minden tagja megbízható adózó.

A b) pont szerinti feltétel vizsgálatakor a NAV összegzi a tárgyévben és az azt megelőző öt évben – a tárgyévet megelőző ötödik év január 1. napjától a minősítést megelőző negyedév utolsó napjáig tartó időszakban – az adózó vagy az áfaregisztrált adóalany terhére jogerősen megállapított adókülönbözet összegét, és megvizsgálja, hogy ez az összeg meghaladja-e az adózó vagy áfaregisztrált adóalany tárgyévre megállapított adóteljesítményének 3%-át. Az adókülönbözet megállapításakor a hatóság természetesen figyelembe veszi, hogy annak összege a rendelkezésre álló jogorvoslati eljárások eredményeként – például bírósági döntés vagy felügyeleti intézkedés miatt – változhat.

Az adókülönbözet fogalmát és az adóteljesítmény megállapításának módját jogszabály határozza meg. A b) pont szerinti feltétel vizsgálatakor az állami adó- és vámhatóság ezeket veszi alapul. Az adózó terhére megállapított összes adókülönbözetet csökkenteni kell a tárgyévben és az azt megelőző öt évben a NAV által az adózó javára megállapított összes adókülönbözettel.

Az adóteljesítményt [az adóigazgatási eljárás részletes szabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 96–101. §-ai alapján] az adóteljesítmény-elemek egy évre vetített – a tevékenység kezdetének figyelembevételével időarányosan megállapított – számtani átlagának összegeként kell kiszámítani. Az adóteljesítmény-elemek számítása során kizárólag az állami

adó- és vámhatósághoz benyújtott bevallások adatai, illetve az állami adó- és vámhatóság nyilvántartásában szereplő adatok vehetők figyelembe.

A c) pont szerinti feltételnél a NAV azt vizsgálja, hogy az adózó vagy az áfaregisztrált adóalany ellen a vizsgálandó időszakban az állami adó- és vámhatóság indított-e végrehajtási eljárást. Amennyiben bármilyen végrehajtási cselekmény foganatosítása megtörtént, az adózó vagy áfaregisztrált adóalany nem minősülhet megbízható adózónak. Ez alól a jogszabály kivételt enged, amennyiben a tartozás kizárólag végrehajtási átvezetéssel vagy visszatartással rendeződött, és más végrehajtási cselekményre az ügyben nem volt szükség.

A d) pont szerinti feltételnél azt kell vizsgálnia a NAV-nak, hogy az adózó csőd-, felszámolási, illetve kényszertörlési eljárás alatt áll-e, vagy állt-e a minősítés évében, illetve a megelőző öt naptári évben. A feltétel fennállását nem befolyásolja az eljárás eredménye, azaz ha az adózó ugyan korábban a felsorolt eljárások valamelyike alatt állt, de ez nem vezetett megszűnéshez, akkor sem lehet megbízható adózó.

Az e) pont szerinti feltételnél azt kell vizsgálnia a NAV-nak, hogy a tárgynegyedév utolsó napján fennálló adatok (az eddig a napig esedékes tételek) alapulvétele az adózó vagy áfaregisztrált adóalany rendelkezik-e 500 ezer forintot meghaladó nettó adótartozással, ami kizárja megbízható minősítését. A nettó adótartozás megállapításakor a behajthatatlanság miatt törölt tartozásokat is figyelembe kell venni.

Az f) pont szerinti feltételnél azt kell vizsgálnia a NAV-nak, hogy az adózó áll-e, állt-e úgynevezett szankciós adószám-törlesztés hatálya alatt, ami kizárja a megbízható minősítést. Az adószám törlesztésének szankciójával a NAV a következő jogszabályhelyek alapján élhet: az Art. 246. § (1) bekezdése, valamint az adózás rendjéről szóló – 2017. december 31-éig hatályos – 2003. évi XCII. törvény 24/A § (4), és (12), 24/B § (1), 24/C § (12), 24/D § (2), 24/F § (6) és 174/A § (1) bekezdése.

A g) pont szerinti feltételnél azt kell vizsgálnia a NAV-nak, hogy az adózó vagy áfaregisztrált adóalany terhére a NAV által kiszabott, a tárgyévét megelőző két évben esedékessé vált mulasztási bírság – ideértve a jövedéki bírságot is – összege meghaladta-e az adózó vagy áfaregisztrált adóalany tárgyévre megállapított adóteljesítményének 1%-át, ami kizárja megbízható minősítését.

A h) pont alapján az vizsgálandó, hogy az adózó nem minősül-e kockázatos adózónak, vagyis hogy vonatkozásában nem áll-e fenn valamelyik a kockázatos adózói minősítés feltételei közül.

Az i) pontban szereplő tárgyévre megállapított adóteljesítmény számítás módját a b) pont szerinti feltételnél már ismertettük. Megbízható akkor lehet az adózó, ha a jogszabály által meghatározott időtartam alatt adókötelezettséget tartalmazó bevallásokat nyújtott be.

A megbízható adózói minősítés kritériumai *együttes feltételek*, amelyek bármelyikének való megfelelés hiányában a minősítés nem adható meg. Abban az esetben, ha minősítése során az adózó a megbízható adózói minőség minden kritériumának megfelelne, ugyanakkor fennáll vele összefüggésben a kockázatos adózói minősítés bármely kritériuma is, figyelemmel kell lenni arra a rendelkezésre, amely szerint csak az minősülhet megbízható adózónak, aki egyidejűleg nem minősül kockázatos adózónak. Ekkor az adózót, tekintettel a kockázatos adózói minősítés feltételének fennállására, kockázatos adózónak kell minősíteni.

12.5. Az adózó kockázatos adózói minősítésének feltételei

Az állami adó- és vámhatóság kockázatos adózónak minősíti azt a felszámolás, végelszámolás alatt nem álló, cégjegyzékbe bejegyzett adózót vagy áfaregisztrált adóalanyt, akire/amelyre vonatkozóan az alábbi feltételek közül *legalább az egyik* fennáll:

- a) szerepel a nagy összegű adóhiánnyal rendelkező adózók közzétételi listáján;
- b) szerepel a nagy összegű adótartozással rendelkező adózók közzétételi listáján;
- c) szerepel a be nem jelentett foglalkoztatottat foglalkoztató adózók közzétételi listáján;
- d) egy éven belül az állami adó- és vámhatóság ismételt üzletlezárás intézkedést alkalmazott vele szemben;
- e) kényszertörlési eljárás alatt áll;
- f) a tárgyévben és az azt megelőző öt évben az állami adó- és vámhatóság által a terhére megállapított összes adókülönbség meghaladja a tárgyévben megállapított adóteljesítményének hetven százalékát, azzal, hogy az adózó terhére megállapított összes adókülönbséget csökkenteni kell a tárgyévben és az azt megelőző öt évben az állami adó- és vámhatóság által az adózó javára megállapított összes adókülönbséggel;
- g) a terhére az állami adó- és vámhatóság által kiszabott, a tárgyévet megelőző két évben esedékessé vált mulasztási bírság – ideértve a jövedéki

- bírságot is – összege meghaladja az adózó tárgyévre megállapított adóteljesítményének hetven százalékát;
- h) 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.

Kockázatos továbbá az a csoportos adóalany, amelynek legalább egy tagja kockázatosnak minősül.

A kockázatos adózói minősítés az a)–d), valamint f)–g) pontok esetében a minősítés érvényessé válásától számított egy évig, az e) pont alatti feltétel esetében pedig a kényszersztörlési eljárás időtartama alatt áll fenn.

Az f) és g) pont szerinti adókülönbözet, adóteljesítmény, mulasztási bírság meghatározása során a korábban (a megbízhatóság feltételeinél) részletezettek az irányadók.

A NAV a kockázatos minősítést a következő negyedéves minősítéskor megszünteti, ha az adóhiányt, valamint az ahhoz kapcsolódó bírságot és pótlékot, illetve adótartozást – amelyre tekintettel a nagy összegű adóhiánnyal, illetve nagy összegű adótartozással rendelkező adózók közzétételi listáján szerepel – az adózó megfizette, és nem áll fenn más, e minősítést kiváltó ok.

Ha az adózó a h) pont alapján minősül kockázatos adózónak, úgy a kockázatos minőség az általános szabályok szerint (a minősítés hónapját követő hónap első napjától), azaz a minősítés érvényessé válásától számítható. A h) pont alapján kockázatosnak minősült adózó minősítése azon negyedévet érintő minősítési eljárást követően szűnik meg, amely negyedév utolsó napján fennálló adatok alapulvételével megállapították, hogy a h) pontban ismertetett feltétel már nem áll fenn.

A minősítés jogkövetkezményeit nem kell alkalmazni, ha az adózó felszámolási, végelszámolási eljárás hatálya alatt áll. Ha az eljárás az adózó jogutód nélküli megszüntetése nélkül (azaz továbbműködésével) zárul, az adózó kockázatos minősítésének jogkövetkezményeit ismét alkalmazni kell, azzal, hogy az egyéves időtartamba a felszámolás, illetve végelszámolás ideje nem számít bele.

12.6. A kockázatos adózói minősítés megszüntetése

Főszabály szerint a kockázatos adózói minősítés az alapjául szolgáló feltétel bekövetkezésétől számított 1 évig áll fenn, azonban ettől eltérően, a soron

következő negyedéves minősítéskor meg kell szüntetni az adózó kockázatos adózói minősítését, ha az adóhiányt és a hozzá kapcsolódó bírságot, pótlékokot, illetve az adótartozást, amelyre tekintettel a nagy összegű adóhiánnyal vagy nagy összegű adótartozással rendelkező adózók közzétételi listájában szerepel, az adózó megfizette, és nincs más, e minősítést kiváltó ok.

12.7. Az adózó értesítése a minősítésről

A minősítés bejegyzésével egyidejűleg annak eredményéről az állami adó- és vámhatóság az adózót elektronikus úton értesíti. Amennyiben az adózó minősítésében változás nem következik be, az állami adó- és vámhatóság az értesítést mellőzi.

Az értesítés azon a napon minősül kézbesítettnek, amikor a központi elektronikus szolgáltatórendszer az irat kézhezvételét visszaigazolja. Ha a központi elektronikus szolgáltatórendszer azt igazolja vissza, hogy a küldeményt a címzett kétszeri értesítése ellenére nem vette át, a kézbesítési vélelem az iratnak az elektronikus kézbesítési tárhelyen történő ismételt elhelyezésétől számított 5. napot követő munkanapon áll be.

Ha az adózó vitatja minősítését, akkor a minősítéstől vagy annak elmaradásától számított három hónapon belül, a rá irányadó kapcsolattartási módon kifogást nyújthat be az állami adó- és vámhatósághoz. A határidő elmulasztása esetén igazolási kérelemnek helye nincs. A kifogás benyújtására előírt 3 hónapos jogvesztő határidőt a minősítés érvénybe lépésétől, vagy a minősítés elmaradása esetén a minősítési eljárásra nyitva álló határidő utolsó napját követő naptól kell számítani.

Amennyiben a kifogás megalapozott, az eljárási ügyintéző az Admiralban a szükséges módosítás(oka)t átvezeti (határozathozatal nélkül a kifogásnak megfelelően módosítja a minősítést), és erről az adózót elektronikusan értesíti. A kifogás elutasítását a NAV határozatban közli az adózóval.

12.8. Jogutódlással létrejött adózók minősítése

Összeolvadás, illetve beolvadás esetén a jogutód akkor minősül megbízható adózónak, ha az összeolvadáskor, illetve beolvadáskor saját maga és valamennyi jogelőd megbízható adózónak minősült. Ha a jogutód vagy

valamelyik jogelőd az összeolvadáskor, illetve beolvadáskor kockázatos adózónak minősült, a jogutód szintén kockázatos adózónak minősül.

Különnválás, kiválás, illetve átalakulás esetén a jogutód megtartja a jogelőd minősítését. Ha a jogutód a jogelőd adózó kockázatos minősítése miatt válik kockázatos adózóvá, akkor a kockázatos adózói minősítés egyéves időtartamát a jogelőd kockázatos adózóvá minősítésének kezdő időpontjától kell számítani.

Amennyiben az adózó jogutódlással jött létre, a korábban a jogelődje(i) részére megállapított minősítés is jelentőséggel bír saját minősítésének meghatározása szempontjából.

12.9. A megbízható minősítés előnyei

- Az ellenőrzés időtartama nem haladhatja meg a 180 napot, ha az adózó ezen időtartamon belül folyamatosan megbízható adózónak minősül. Nem alkalmazható ugyanakkor ez a kedvezmény, ha az adózó az ellenőrzést akadályozó módon nem tesz eleget együttműködési kötelezettségének. Ilyennek minősül különösen, ha az ellenőrzés időtartama alatt nem elérhető az állami adó- és vámhatóság számára, vagy az ellenőrzés 180 napon belüli lezárását biztosító időpontban az iratait nem bocsátja teljeskörűen a NAV rendelkezésére.
- Ha az adózó valamely jogszabálysértés elkövetésének időpontjában vagy a jogszabálysértés feltárásának (jegyzőkönyvezésének) időpontjában megbízható adózónak minősült, a kiszabható mulasztási bírság felső határa az általános szabályok szerinti bírságtételek 50%-a. Azaz azon kötelezettségszegések esetén, amelyeknél a nem természetes személy adózó például 500 ezer Ft összegű mulasztási bírsággal lenne sújtható, a megbízható adózó esetében a bírság maximális felső határa 250 ezer Ft lehet. Az előzőekben rögzített rendelkezések természetesen azokra az esetekre is vonatkoznak, amelyekben a mulasztási bírság felső határát százalékos mértékben állapítja meg a jogalkotó. Így az EKAER-bejelentési kötelezettséghez kapcsolódó jogszabályi rendelkezések megsértéséből fakadó mulasztási bírság felső határa a valótlan vagy hiányos adat-tartalmú bejelentéssel érintett, illetve a bejelenteni elmulasztott, vagy bejelentett, de ténylegesen nem fuvarozott áru értékének 40%-a helyett a 20%-a lehet maximálisan.

- Ha az adózó az adóellenőrzés alá vont adómegállapítási időszak egészében vagy az adóellenőrzés megállapításairól szóló jegyzőkönyv keltének időpontjában megbízható adózónak minősült, az adóbírság felső határa az általános szabályok szerint kiszabható adóbírság felső határának 50%-a, azaz az adóhiány 25%-a az általános 50%-os mérték helyett.
- A megbízható adózó előtt nyitva áll az a lehetőség, hogy amennyiben az elbírálás időpontjában nettó adótartozása nem haladja meg a 1,5 millió forintot, arra évente egy alkalommal 12 havi pótlékmentes fizetési könnyítést, illetve a részletfizetés mellett vagy helyett fizetési halasztást is kérjen. A részletek befizetésének elmaradása esetén a kedvezmény érvényét veszti, a tartozás egy összegben esedékessé válik, s ehhez kapcsolódóan az eredeti esedékességtől számítva késedelmi pótlékot is kell fizetni. A kérelem elektronikus úton nyújtható be, az eljárás illetékmentes. A kérelemben foglaltakról az állami adó- és vámhatóság a beérkezésétől számított 15 napon belül határozattal dönt, a határozatot elektronikus úton kézbesíti. Amennyiben a megbízható adózó az automatikus fizetési könnyítés feltételeinek nem felel meg, kérelmét az állami adó- és vámhatóság az általános szabályok szerint bírálja el.
- A megbízható adózó által visszaigényelt általános forgalmi adót – a nyilvánosan működő részvénytársaságok esetét kivéve – a NAV harminc napon belül utalja ki. A megbízható nyilvánosan működő részvénytársaság által visszaigényelt általános forgalmi adó kiutalásának határideje húsz nap.

12.10. A kockázatos minősítés hátrányai

A kockázatos minősítés jogkövetkezményeinek célja, hogy a NAV fokozott figyelemmel kísérhesse az e körbe tartozó ügyfeleket, illetve hogy a hibák, mulasztások kiküszöbölésére felhívja az ügyfelek figyelmét.

12.10.1. Hosszabb kiutalási határidő

Az általános forgalmi adó kiutalásának határideje kockázatos adózó esetén 75 nap, és nem alkalmazhatók az áfa kiutalására a törvényben meghatározott egyes kedvezőbb határidők.

12.10.2. Hosszabb ellenőrzési határidő

Az általános ellenőrzési határidők hatvan nappal meghosszabbodnak abban az esetben, ha az adózó az ellenőrzés alá vont időszakban vagy annak egy részében, illetve az ellenőrzés időtartama alatt vagy annak egy részében kockázatos adózónak minősül.

12.10.3. Emelt összegű késedelmi pótlék

Ha az adózó valamely késedelmi pótlék megállapításának időpontjában kockázatosnak minősül, az állami adó- és vámhatóság által az adóellenőrzés során feltárt adókülönbözet után felszámított késedelmi pótlék mértéke minden naptári nap után a felszámítás időpontjában érvényes jegybanki alapkamat *ötszörösének* 365-öd része.

12.10.4. A késedelmi pótlék megállapításának rögzített kezdő időpontja

Ha az adózó valamely késedelmi pótlék megállapításának időpontjában kockázatosnak minősül, a terhére adóhiányt megállapító határozatban a NAV nem jelölhet meg későbbi időpontot a pótlékfizetés kezdőnapjaként, mint az adó esedékességének, illetve a költségvetési támogatás igénybevételeének a napja, azaz nincs lehetőség a késedelmi pótlék összegének méltányossági alapú mérséklésére.

12.10.5. Adóbírsággal és mulasztási bírsággal kapcsolatos jogkövetkezmények

Ha az adózó a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában vagy a jogszabálysértés feltárásának, illetve az adóhiány megállapításának (jegyzőkönyvezésének) időpontjában kockázatos adózónak minősült, *az adóbírság és a mulasztási bírság kiszabása nem mellőzhető.*

A kiszabható adóbírság és mulasztási bírság *legkisebb mértéke* az általános szabályok szerint kiszabható bírság felső határának a 30%-a, azaz:

- Mulasztási bírság esetén a nem természetes személy adózóra vonatkozó alsó határ 150 ezer Ft (ennyit mindenképpen ki kell szabni) azon kötelezettségszegések esetén, amelyeknél a nem természetes személy adózó 0–500 000 Ft összegig terjedő mulasztási bírsággal lenne sújtható. A jogalkotó által százalékos mértékben meghatározott szankció esetén, így például az EKÁER-bejelentési kötelezettség teljesítésével kapcsolatos mulasztásoknál a mulasztással érintett áruérték 40%-ának 30%-a, tehát az áruérték 12%-a lenne a minimális mulasztási bírság összege (ennyit mindenképpen ki kell szabni).
- Adóbírság esetén az általános 50%-os mértéket alapul véve az adóhiány 15%-a a minimális adóbírság (ennyit mindenképpen ki kell szabni, még akkor is, ha a konkrét jogsértést tekintve az általános szabályok alkalmazásával egyébként lehetőség lenne az adóbírság akár 0%-ra történő mérséklésére).

Ha az adózó a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában vagy a mulasztás feltárásának (jegyzőkönyvezésének) időpontjában kockázatos adózónak minősült, a kiszabható mulasztási bírság *felső határa* az általános szabályok szerint kiszabható mulasztási bírság felső határának 150%-a, azaz:

- Azon kötelezettségszegések esetén, ahol a nem természetes személy adózó 0–500 000 Ft összegig terjedő mulasztási bírsággal lenne sújtható, a bírság felső határa a kockázatos adózó esetében 750 ezer Ft-ig terjedhet. A jogalkotó által százalékos mértékben meghatározott szankció esetén, így például az előzőekben már említett EKÁER-bejelentési kötelezettséghez kapcsolódó rendelkezések megsértése esetén a mulasztási bírság felső határa a valótlán vagy hiányos adattartalmú bejelentéssel érintett, illetve a bejelenteni elmulasztott, vagy bejelentett, de ténylegesen nem fuvarozott áru értékének 40%-a helyett 60%-a lehet.

12.11. Az eltérő minősítések „ütközése” a bírság kiszabásakor

Ha a minősítés során egyidejűleg kellene alkalmazni megbízható és kockázatos minősítésre vonatkozó szabályt is, a bírságot e rendelkezések

figyelman kívül hagyásával kell kiszabni. Ebben az esetben tehát az ügyfelekre az általános bírságszabályokat kell alkalmazni.

Ilyen eset lehet az, amikor az adózó a jogszabálysértés időpontjában megbízható adózónak minősült – és ennek alapján a mulasztási bírság felső határa az általános szabályok szerint kiszabható bírság 50%-a lenne –, azonban a jogszabálysértés feltárásának időpontjában ugyanezen adózó már kockázatos minősítés alatt áll, és így a terhére kiszabható mulasztási bírság minimuma az általános bírságmérték 30%-a, felső határa pedig az általános bírságmérték 150%-a lenne. Ilyen esetekben tehát az általános bírságszabályok alkalmazandók.

12.12. A megbízható adózók listájának közzététele

Az állami adó- és vámhatóság a 2018. január 1-jétől hatályos Art. előírásai alapján honlapján közzéteszi a minősítési eljárásban megbízható adózónak minősített adózók nevét és adószámát. Első alkalommal 2018. februárjában váltak elérhetővé ezek az adatok a NAV honlapján.

[Az adózói minősítéssel kapcsolatos jogszabályok: az Art. 150–162. és 261. §-a, valamint az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény 12. § (2) bekezdése.]

Ellenőrző kérdések

1. Ismertesse a minősítés alanyait! (Mely adózói csoportokat minősíti az adóhatóság?)
2. Melyek a megbízható adózói minősítés feltételei?
3. Melyek a kockázatos adózói minősítés feltételei?
4. Sorolja fel a megbízható minősítés előnyeit!
5. Sorolja fel a kockázatos minősítés hátrányait!

13. Kockázatelemzés és kockázatkezelés

Az adóhatóság az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása, illetve a kötelezettségek teljesítésének előmozdítása érdekében ellenőrzést folytat.

Az ellenőrzésre történő kiválasztás kérdése minden modern adóigazgatás súlyponti feladata. Azzal a ténnyel, hogy az adózókat az adó megállapításához való jog elévülési idején belül tételesen ellenőrizni nem lehet (és valószínűleg nem is érdemes), minden országban szembe kell nézni. Ehhez képest válik stratégiai és egyben taktikai kérdéssé, hogy milyen típusú vizsgálatokkal milyen típusú adózói csoport magatartását lehet érdemben és tömegesen befolyásolni. Az is lényeges szempont, hogy mely adózói csoportok milyen nagyságú adóbeszedési kockázatot hordoznak, amellyel veszélyeztethetik az adott időszak adópolitikájának megvalósulását.⁹²

Miért van szükség kockázatelemzésre és kockázatkezelésre?

Az adózók ellenőrzésre történő kiválasztására vonatkozóan az Air. konkrét előírásokat tartalmaz, azaz az ellenőrzésre történő kiválasztás nem lehet önkényes!

Az ellenőrzésre történő kiválasztás az ellenőrzési munkafolyamat azon része, amely során az előzetesen kialakított feltételek mellett a NAV meghatározza azon adóalanyokat, akiknek az ellenőrzése – a rendelkezésre álló kapacitás figyelembevételével – indokolt.

Az ellenőrzés irányait úgy kell meghatározni, hogy az ellenőrzöttség tudata az adózókat az önkéntes jogkövetésre ösztönözze. Ennek érdekében az ellenőrzés jelenlétét minden adózói körben biztosítani kell. Az erőforrások felhasználásánál a célszerűség és a gazdaságosság szempontjait kell érvényesíteni.

⁹² PAPP Adrienn szerk. (2015): *Az adóeljárási törvény egységes szerkezetben magyarázatokkal 2015*. II. kötet, 22. Budapest, Saldo Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt.

13.1. Az ellenőrzésre történő kiválasztás

Az állami adó- és vámhatóság az adózókat – a kötelezően lefolytatandó ellenőrzéseken túl – célzott kiválasztási rendszerek alkalmazásával, valamint egyedi kockázatelemzési eljárás eredményeként választja ki ellenőrzésre.

A kötelező ellenőrzések körét az Air. határozza meg, e szerint kötelező az adóellenőrzést lefolytatni

- a kockázatos adózónál, ha végelszámolását rendelték el;
- az Állami Számvevőszék elnökének megkeresése alapján;
- az adópolitikáért felelős miniszter utasítására;
- annál a gazdasági társaságnál, amelynek két egymást követő üzleti évben elért nettó árbevétele mindkét üzleti évben külön-külön eléri a 60 milliárd forintot, és az adózott eredménye mindkét üzleti évben nulla vagy negatív;
- az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó adók esetében az önkormányzat képviselő-testületének határozata alapján.

Az Állami Számvevőszék elnöke, illetve az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó adók esetében az önkormányzat képviselő-testülete akkor kezdeményezhet ellenőrzést, ha a rendelkezésére álló adatok, körülmények arra utalnak, hogy az adóhatóság a megkülönböztetés nélküli eljárás elvének megsértésével mellőzi valamely adózó vagy adózói csoport vizsgálatát, illetve a lefolytatott ellenőrzések eredménytelensége mögött a megkülönböztetés nélküli eljárás elvének megsértése áll.

A hatályos szabályozás a végelszámolás alatt álló kockázatos vállalkozásoknál teszi kötelezővé az adóhatóság számára az ellenőrzés lefolytatását. Ennek logikus indoka az, hogy a végelszámolási eljárás lezárultával az adózó jogalanyisága megszűnik, vele szemben már semmilyen eljárás nem indítható, így adóhatósági ellenőrzés sem. Ezért a kockázatosnak minősített adózók esetében a megszűnésük előtt le kell lefolytatni az elévülési időszakon belüli adóellenőrzést.

Az Állami Számvevőszék az Országgyűlés pénzügyi-gazdasági ellenőrző szerve. Feladatának ellátása során előfordulhat, hogy egy-egy meghatározott adózó költségvetési kapcsolatainak alakulásáról kíván tájékozódni. Ilyen esetben az állami adóhatóságot kell megkeresni, amely elvégzi a szükséges vizsgálatokat. Az adóhatóság az ellenőrzést nem tagadhatja meg.

Mind az Állami Számvevőszék, mind pedig az adópolitikáért felelős miniszter csak az ellenőrzés lefolytatására hívhatja fel, illetve utasíthatja

az adóhatóságot, az ellenőrzés menetébe, megállapításaiiba nem szólhat bele. Így érvényesül az adóhatóság vizsgálati függetlensége.

A helyi adók az önkormányzatok bevételeit képezik, ennek megfelelően az önkormányzat képviselő-testülete is utasíthatja az önkormányzati adóhatóságot (jegyzőt) valamely adózó ellenőrzésére.

Az előző esetekben tehát az adóhatóságnak nincs mérlegelési jogköre abban a tekintetben, hogy az ellenőrzést lefolytassa-e, vagy sem. Minden más esetben az adóhatóság ellenőrzésre történő kiválasztását kockázatelemzési eljárás előzi meg, amelynek szabályait az Art. XIV. fejezete tartalmazza.

13.2. A kockázatelemzési eljárás

Az adóhatóság az adókötelezettségek teljesítésével összefüggő kockázatok azonosítása, valamint az azonosított kockázatok fennállásának kizárása vagy megállapítása érdekében kockázatelemzést végez.

A kockázatelemzés során az adóhatóság

- az adózó által benyújtott bevallások,
- az adatszolgáltatások,
- az adóhatósági nyilvántartások,
- az adózónál, jogelődjénél, kapcsolt vállalkozásainál és a vele szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózónál korábban végzett ellenőrzések és egyéb helyszíni cselekmények során szerzett tapasztalatok,
- a bíróságtól, más hatóságtól, más adózóktól származó adatok, valamint
- a nyilvánosan elérhető adatok

összevetését és kiértékelését végzi el.

A jogelőd nélkül alakult gazdasági társaságok kockázatelemzése során az adóhatóság a gazdasági társaság tagjainak, vezető tisztségviselőinek korábbi gazdasági tevékenységével, adózói múltjával kapcsolatban rendelkezésre álló adatokat dolgozza fel és veti egybe.

A legtöbb információt az adózók által benyújtott, az adózók saját adatait tartalmazó adatszolgáltatások, bejelentőlapok, bevallások, valamint az adózók befizetéseinek adatai adják. A bevallásokból részletes kép rajzolódik ki az adózók gazdálkodásáról, bevételeik, ráfordításaik belső szerkezetéről, időbeni alakulásáról, az igénybe vett adómentességekről, adókedvezményekről, adóalapot és adót meghatározó egyéb adataikról. Ezen adatok közötti ellentmondások, a hasonló adózók adataitól való jelentős eltérés, hirtelen

és számottevő változás a működési adatokban, vagy éppen bizonyos elemek, adatok hiánya hívhatja fel a figyelmet az ellenőrzés szükségességére.

A hatékony ellenőrzéshez azonban szükség van más személyektől, szervezetektől származó információkra is, amelyeket főként adatszolgáltatás és kölcsönös információcsere útján szerez be az adóhatóság. E körbe tartozik a munkáltatói, kifizetői adatszolgáltatás is, de adatokat szolgáltatnak az állami adóhatóságnak például a biztosítóintézetek, a hitelintézetek, a befektetési szolgáltatók, a nyugdíjat, rehabilitációs járadékot folyósító szerv, az adóigazgatási azonosításra alkalmas bizonylatot (nyomtatványt) forgalmazók, vagy éppen a munkaerőt kölcsönző vállalkozások. Ezen adatállományok az ellenőrzési kiválasztás megalapozásához is felhasználhatók.

Az állami adóhatóság által működtetett adóalany-nyilvántartási rendszerben fellelhető adatok, illetve az azokból képzett mutatók is utalhatnak rendellenes működésre, ezekből is következtetni lehet az adóelkerülési szándéokra (például gyakori székhelyváltoztatás és tulajdonosváltás, korábbi vállalkozásaikban szabálytalanságot elkövető tulajdonosok, vezető tisztségviselők megjelenése az adózó társaság tagjai, vezető tisztségviselői között stb.).

Az adószámlaadatokból képzett kockázati mutatók szintén jól használhatók a kockázatelemzésnél: jelezhetik, ha az adózó szokásos magatartása megváltozik (például a bevallásában közölt forgalomnövekedéshez kapcsolódó adót nem fizeti be – ez utalhat arra, hogy csak az általa kibocsátott fiktív számlák legalizálása volt a bevallás célja).

Ugyancsak hatékony eszköz a kiválasztásban az áfainformáció elektronikus csererendszerén (VIES-rendszer) keresztül a közösségi tagországokból érkező adatszolgáltatás. Ez a tagállamok határain átnyúló ügyletek ellenőrzését segíti, az Európai Közösség tagállamaiból termékbeszerzést végző magyar adózók közösségi adószámát és a feléjük történő tagországi értékesítések, szolgáltatásnyújtások összegét tartalmazza. Ezeket az adatokat ma már minden tagállam automatikusan megküldi a NAV részére a VIES-rendszeren keresztül, és a NAV is rendszeresen megküldi a közösségi értékesítésre vonatkozó adatokat az érintett tagállamoknak. A NAV összeveti ezt az adatszolgáltatást a közösségi összesítő jelentésben a hazai adózók által bevallott forgalmi adatokkal. Az így adózónként számított úgynevezett VIES-eltérés összege és forgalomhoz viszonyított aránya hatékony kiválasztási szempont, és különösen a bevallási kötelezettséget elmulasztó, vagy a nullás bevallást benyújtó adózók ellenőrzésre történő kiválasztásának alapja.

A NAV Központi Irányításának szervezeti rendszerében működik a Központi Kapcsolattartó Iroda, amelyhez – nemzetközi adóügyi együttműködés alapján – a VIES-adatokon felül a tagországok leg súlyosabb adócsalásait elkövető adózókra és ezek üzleti partnereire, valamint a magyar adózók külföldön szerzett jövedelmeire vonatkozó információk is érkeznek.

Mindezek mellett rendelkezésre állnak a korábbi ellenőrzésekből származó és az egyéb rendszerek (például iktatási rendszer) adatai, valamint kifejezetten a kockázatkezelési rendszer fejlesztésének megalapozásához, az inputadatkör bővítéséhez kidolgozott rendszerek adatai is.

Az inputadatkör bővítésének részeként az adózók súlyosan jogszabályellenes magatartására vonatkozó információkat nyilvántartó rendszer adatai visszatöltődnek a kiválasztórendszerekbe. (Így például ha kockázatos adózók kiutalási igénnyel fordulnak az adóhatósághoz, a visszaigénylést tartalmazó bevallásuk fennakad a programba beépített szűrőkön, a szakterület pedig egyedi kockázatelemzéssel dönt arról, hogy elrendeli-e a visszaigénylés jogszerűségére irányuló ellenőrzést, vagy a bevallást továbbengedi, és később – elévülési időn belül – dönt az adóellenőrzésről.)

A már nem működő adózókra vonatkozó információk is hasznosíthatók, hiszen az ezek mögött álló személyek (tulajdonosok, vezető tisztségviselők) további vállalkozásai is magasabb kockázatúak az átlagnál.

Az adatbázisok folyamatos továbbfejlesztése, minőségének javítása mellett további célzott adatbázisok is készülnek. A vizsgált adózó vagy a kapcsolati körébe tartozó más adózó(k) jövőbeni ellenőrzésére tett javaslatok mellett az egyes jegyzőkönyvi megállapítások szakmai tartalmára és a megállapítással érintett adózó csalásban betöltött szerepére utaló kódok országosan egységes adatbázisba kerülnek.

A kockázatkezelés rendelkezésére álló adatkör folyamatosan bővül. Egyrészt az új típusú bevallásokkal (az azokból nyerhető adatokkal), másrészt az új jogintézmények bevezetése révén nyert további adatállományokkal. Gondolhatunk itt az online pénztárgép bevezetésével épülő adatállományra, vagy legújabban az online számlaadat-szolgáltatás kapcsán létrejövő kockázatelemzési lehetőségekre.⁹³

A jogi szabályozás lehetőséget ad arra, hogy ha az adóhatóság a kockázatelemzés során a rendelkezésére álló adatok alapján kockázatot tár fel az adózó vonatkozásában, róla más hatóságoktól az adókötelezettségét

⁹³ PAPP (2015): 27–28.

érintő adatokat kérjen. Ezeket az adott adózóra vonatkozó további kockázatelemzési tevékenységéhez használhatja fel.

A kockázatok feltárásában, értékelésében jelentős szerepet tölt be a NAV Központi Irányításán belül a Kockázatkezelési és Kiválasztási Főosztály, amely általános és témaspecifikus elemzéseket készít a NAV rendelkezésre álló adatállományokból. Ezekkel az adó- és vámszakmai főosztályok, valamint a bünyügyi szakterület munkáját, az ellenőrzési célkitűzések kidolgozását támogatja. Tevékenységéhez tartozik még, hogy a központi szinten feltárt kockázatok, anomáliák alapján *központi kiválasztási listákat készít*, illetve elvégzi az ehhez kapcsolódó kockázatelemzési feladatokat, és *javaslatot tesz* az adott területet irányító szakmai főosztálynak konkrét intézkedések, ellenőrzések lefolytatására. Továbbá:

- felügyeli, támogatja és koordinálja a megyei (fővárosi) adó- és vámigazgatóságok, valamint a Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság kockázatkezelési tevékenységének szakszerű ellátását; illetve
- a kockázatkezelési feladatok ellátása érdekében a rendelkezésre álló adatvagyon hasznosításával kockázatkezelési rendszereket fejleszt, és ezeket karbantartja.

A konkrét adózóra vonatkozó egyedi kockázatelemzést a megyei (fővárosi) adó- és vámigazgatóságok végzik el az alábbiak szerint:

- A központi kiválasztási listák alapján értékeli a rendelkezésre álló információkat (helyeket is!), azaz elvégzik a konkrét adózóra vonatkozó adatok analízisét.
- Részletes elemzés alapján előkészítik az ellenőrzésre történő kijelölésnek vagy az ellenőrzés mellőzésének döntését.
- A revizor ellenőrzésre történő felkészülésének támogatása céljából konkrét javaslatot tesznek a vizsgálati irányokra vonatkozóan, és a releváns adatok figyelembevételével meghatározzák az ellenőrzési hangsúlyokat.

Elvárások a kockázatelemzéssel szemben:

- Minden adatot hasznosítson, legyen teljes körű.
- Egyértelmű, komplex javaslatot adjon a kiválasztásra, kijelölésre, az ellenőrzés elrendelésére vonatkozó döntés meghozatalához.
- Szakmailag megalapozott, lényegre törő, átlátható legyen.
- Az adott vizsgálati javaslatok monitorozása, visszamérése – a visszacsatolás, az eredmények értékelése, beépítése, figyelembevétele – biztosított legyen a munkafolyamatban.

- A kockázati minősítésnél lehetőség szerint vegye figyelembe a rendelkezésre álló ellenőrzési kapacitást.

13.3. Összegzés

A kockázatelemzés célja:

- a rendelkezésre álló revizori erőforrások hatékony felhasználása;
- a legnagyobb valószínűséggel és legnagyobb mértékű költségvetési hiányt okozó adózói szegmensek ellenőrzése;
- az „ellenőrzéssel fenyegetettség” széles körű fenntartása;
- az ellenőrzések tervezésének és értékelésének támogatása;
- az ellenőrzés-indításra vonatkozó operatív döntés támogatása, azaz hogy konkrétan mely adózókat milyen típusú vizsgálattal „szólítson meg” az adóhatóság;
- a kiválasztás és tervezés hatékonyságának mérése, visszacsatolás.

13.4. Kockázatkezelés

A kockázatok kezelése a feltárt kockázatok alapján történhet. Ennek lehetséges vetületeit szintén a törvény szabályozza, meghatározva a kockázatelemzési eljárást követő intézkedéseket.

A feltárt kockázat megszüntetése érdekében az adóhatóság

- támogató eljárást indít;
- az adózót ellenőrzésre kiválasztja; vagy
- bűncselekmény megelőzése, adott bűncselekmény felderítése, folytatásának megakadályozása érdekében tájékoztatja az állami adó- és vámhatóság nyomozó hatóságát.

Az adóhatóság a támogató eljárás keretében

- az adózót felhívja önellenőrzésre, illetve
- kapcsolatfelvételt kezdeményez az adózóval, amelynek célja a feltárt hibák, hiányosságok orvoslása az adóhatóság szakmai támogatásával.

A támogató eljárásban való részvétel önkéntes, az eljárás során rendezett jogsértések miatt szankcionálásnak nincs helye.

A támogató eljárást az adóhatóság jegyzőkönyvvvel zárja le. A jegyzőkönyvben fel kell tüntetni a kockázatelemzési eljárásban feltárt hibákat, hiányosságokat, az azok orvoslása érdekében tett intézkedéseket és a támogató eljárás eredményességét vagy eredménytelenségét. Eredménytelenség esetén az adóhatóság elrendelheti az adózó ellenőrzését.

Ellenőrző kérdések

1. Ismertesse a kötelező ellenőrzések körét!
2. Mi a kockázatelemzés célja?
3. Ismertesse, hogy a kockázatelemzés során az állami adó- és vámhatóság milyen adatok összevetését, kiértékelését végzi el!
4. Mi a szerepe a NAV KI Kockázatkezelési és Kiválasztási Főosztályának, illetve a megyei adó- és vámigazgatóságoknak a kockázatelemzésben?
5. A feltárt kockázatok kezelése tekintetében milyen eszközei, lehetőségei vannak az állami adó- és vámhatóságnak?

14. Adatkezelés, adótitok, adóhatósági adatszolgáltatás, adóhatósági igazolás

Az adóhatóság iránti bizalom egyik fontos feltétele, hogy az adózókról tárolt adatokat illetéktelen személyek ne ismerjék meg. Az adóhatóság feladatainak, hatósági jogkörének fokozatos bővülésével növekedett a nyilvántartott adatok köre és mennyisége, valamint átrendeződött az adatigénnyel érintett adatok köre is. Ezzel egyidejűleg a más államigazgatási szerveknek, különböző hatóságoknak feladatokat delegáló jogszabályok gyakran adnak felhatalmazást arra, hogy feladataik ellátásához az adóhatóságtól adótitkot érintő információt, adatot kérjenek. Nem utolsósorban az adózók saját adataikra vonatkozó tájékoztatásának jelentősége is megnőtt az elmúlt évek során.

14.1. Adatkezelés

Az adóhatóságnak a törvényben meghatározott adóztatási és ellenőrzési feladatai eredményes teljesítéséhez, az adózók és az adó megfizetésére kötelezettek azonosításához, továbbá az adóalap megállapításához és ennek ellenőrzéséhez adatokra, a megszerzett adatok kezelésére van szüksége. Az adatkezelés során az adóhatóság a tudomására jutott adatokat nyilván tartja, felhasználja és megőrzi, egészen az adóvégrehajtáshoz való jog elévüléséig. Ez alól kivételt jelentenek a nyugdíjellátás megállapításához szükséges adatok, amelyeket az adat nyilvántartásba vételétől számított ötven évig kell nyilvántartani és megőrizni.

Az adatkezelés alatt az adatok gyűjtését, felvételét, rögzítését, rendszerezését, tárolását, nyilvántartását, megváltoztatását, felhasználását, továbbítását, nyilvánosságra hozatalát, összehangolását vagy összekapcsolását, zárolását, törlését, megsemmisítését, az adatok további felhasználásának megakadályozását, fénykép-, hang- vagy képfelvétel készítését, valamint a személy azonosítására alkalmas fizikai jellemzők (például ujj- vagy tenyérnyomat, DNS-minta, íriszkép) rögzítését értjük.

A fentiek alapján az adóhatóság jogosult

- az adózó és az eljárás egyéb résztvevője természetes személyazonosító adatainak és az ügyfajtát szabályozó törvényben meghatározott személyes adatoknak, továbbá a tényállás tisztázásához elengedhetetlenül szükséges más személyes adatoknak a megismerésére és kezelésére;⁹⁴
- jogszabályban meghatározott módon és körben megismerni azokat a védett adatokat, amelyek az eljárással összefüggnek, illetve amelyek kezelése az eljárás eredményes lefolytatásához szükséges;
- más hatóság, közfeladatot ellátó adatkezelő szerv nyilvántartásában vagy adózói nyilvántartásban szereplő adat felhasználására, de kizárólag az adózó és az adó megfizetésére kötelezett személy azonosítása, az adókötelezettség, a költségvetési támogatáshoz való jogosultság megállapítása, az adózók ellenőrzésre történő kiválasztása, ellenőrzése, végrehajtási eljárás lefolytatása, az adózó kérelmére indult adóigazgatási eljárásban a tényállás tisztázása érdekében;
- a telefonos ügyfél-tájékoztató és ügyintéző rendszerben folytatott beszélgetést elektronikusan adathordozóra rögzíteni, és annak anyagát az adó megállapításához vagy – ha az hosszabb időtartamot jelent – az adó végrehajtásához való jog elévüléséig, illetve a folyamatban levő bírósági eljárás befejezéséig megőrizni;
- a kérelemre induló eljárásokban vélelmezni, hogy a kérelmező ügyfél a tényállás tisztázásához szükséges személyes adatok – köztük a különleges adatok – kezeléséhez hozzájárulást adott.

Az adóhatóság ezen túlmenően egyéb célra adatot nem gyűjthet vagy használhat fel, valamint gondoskodnia kell arról, hogy a törvény által védett adat ne kerüljön nyilvánosságra, ne juthasson illetéktelen személy tudomására, és a személyes adatok védelme biztosított legyen.

94

Az adóhatóság nyilvántartja például a természetes személy személyes adatait az adózó azonosításával, adókötelezettségének keletkezésével és teljesítésének ellenőrzésével összefüggésben, vagy az adózó nevében eljáró állandó meghatalmazott, megbízott természetes személy adóazonosító jelét a meghatalmazás időtartama alatt a meghatalmazás alapján eljáró személyek beazonosíthatósága, eljárási jogosultságának ellenőrizhetősége érdekében.

Az adóhatóság által történő adatkezelés az alábbi elvek mentén történik:

- törvényesség (az adóhatóság személyes adatot kizárólag az érintett hozzájárulásával vagy törvényi felhatalmazás alapján, a jogszabályban rögzített előírásoknak megfelelően kezelhet);
- célhoz kötöttség (az adóhatóság kizárólag feladatai ellátása céljából kezelhet személyes adatot, és amennyiben az adatkezelés célja teljesült vagy megszűnt, a jogszabályban szereplő tárolási határidőt követően az adatot elektronikusan törölni, a papíralapú adathordozót pedig selejtezni kell);
- adatminőség (ha az adóhatóság tudomást szerez arról, hogy az általa kezelt személyes adat hibás, hiányos vagy időszerűtlen, köteles azt helyesbíteni, és erről mindazokat értesíteni, akiknek az adatot korábban továbbította);
- adatbiztonság (az adat kezelése során biztosítani kell, hogy a személyes adat illetéktelen harmadik személy birtokába ne jusson, ilyen által ne legyen módosítható, valamint hogy az elérhető legyen a feljogosított személyek, szervezetek számára);
- adatminimalizálás (az adóhatóság kizárólag annyi és olyan személyes adatot kezelhet, amely az érintett egyértelmű azonosításához és ügyének elintézéséhez minimálisan szükséges, arra alkalmas).

14.2. Adótitok

A titok fogalma nem határozható meg egyértelműen, hiszen számos titokfajta (egyéb titok) létezik: ügyvédi titok⁹⁵, orvosi titok⁹⁶, levéltitok, üzleti titok⁹⁷,

⁹⁵ Az ügyvédi titok körébe tartozik az ügyvédi tevékenységről szóló törvény alapján minden olyan információ, adat és tény, amelyről az ügyvédi tevékenység gyakorlója az ügyvédi tevékenység gyakorlása során tudomást szerez.

⁹⁶ Orvosi titok – jogszabályban meghatározottan – a gyógykezelés során az adatkezelő tudomására jutott egészségügyi és személyazonosító adat, továbbá a szükséges vagy folyamatban lévő, illetve befejezett gyógykezelésre vonatkozó, valamint a gyógykezeléssel kapcsolatban megismert egyéb adat.

⁹⁷ A Polgári törvénykönyv alapján a gazdasági tevékenységhez kapcsolódó minden nem közismert vagy az érintett gazdasági tevékenységet végző személyek számára nem könnyen hozzáférhető olyan tény, tájékoztatás, egyéb adat és az azokból készült összeállítás, amelynek illetéktelenek által történő megszerzése, hasznosítása, másokkal való közlése vagy nyilvánosságra hozatala a jogosult jogos pénzügyi, gazdasági vagy piaci érdekét sértené vagy veszélyeztetné.

banktitok⁹⁸, magántitok⁹⁹, fizetési titok¹⁰⁰ stb. (Az egyes konkrét titokfajták fogalmát külön ágazati jogszabályok határozzák meg.) Általánosságban elmondható, hogy a titok olyan adat, tény, információ, amely csak korlátozott körben ismert, ezen túlmenően pedig birtokosának érdeke fűződik ahhoz, hogy a titok a nyilvánosság (vagy többek elől) elzárva maradjon. Az egyéb titok viszont csak akkor minősül adótitoknak, ha az adózást is érinti. Az adózással össze nem függő – valamely jogszabály által titkosan kezelendőnek vagy védettnek minősített – adat, tény az adóhatósági eljárás során egyéb titokként kezelendő az arra vonatkozó jogszabály szerint.

Az adótitok részletes és szigorú szabályozásának elsődleges indoka az adatvédelem, vagyis a magántitok és az üzleti titok védelme. Alapvető érdek fűződik ugyanis ahhoz, hogy az adózói érdekeket érintő, viszonylag nagyszámú adat ne juthasson illetéktelenek tudomására.

Mivel az adózásnak (illetve elmulasztásának) különféle – pozitív vagy negatív – joghatásai vannak, szükségszerű az adótitok fogalmának, a titoktartásra kötelezettek körének, az adótitoksértés eseteinek, továbbá az adótitok jogszerű felhasználásának, kivételes közzététele feltételeinek jogszabályban történő meghatározása.

Az adótitok intézményét 1989-ben az állami pénzügyekről szóló 1979. évi II. törvény 64/B §-a vezette be. Az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény 46–48. §-ai pedig elsőként rendelkeztek részletesen – a nemzetközi gyakorlathoz képest is szigorúan – a magántitok és az üzleti titok védelme érdekében az adótitokról.

⁹⁸ Banktitok minden olyan, az egyes ügyfelekről a pénzügyi intézmény rendelkezésére álló tény, információ, megoldás vagy adat, amely az ügyfél személyére, adataira, vagyoni helyzetére, üzleti tevékenységére, gazdálkodására, tulajdonosi, üzleti kapcsolataira, valamint a pénzügyi intézmény által vezetett számlájának egyenlegére, forgalmára, továbbá a pénzügyi intézménnyel kötött szerződéseire vonatkozik.

⁹⁹ Magántitok minden olyan, csak kevesek előtt ismert tény, adat, körülmény, amelynek megőrzéséhez az érintettnek méltányolható érdeke fűződik.

¹⁰⁰ Fizetési titok a jogszabály alapján minden olyan, az egyes ügyfelekről a pénzforgalmi intézmény, elektronikuspénz-kibocsátó intézmény rendelkezésére álló tény, információ, megoldás vagy adat, amely többek között az ügyfél személyére, adataira, vagyoni helyzetére, üzleti tevékenységére, gazdálkodására, üzleti kapcsolataira stb. vonatkozik.

14.2.1. Az adótitok fogalma

Adótitoknak minősül az adózást érintő minden tény, adat, körülmény, határozat, végzés, igazolás vagy más irat. Adótitoknak minősül különösen az államháztartás alrendszere terhére nyújtott adókedvezmény, jóváírás, az adózó által törvényben meghatározott célra nyújtott támogatás, vagy az adózó által törvényben meghatározott kedvezményezett célra történő felajánlás esetén a támogatást nyújtó, a felajánló adózó megnevezése, az általa igénybe vett adómentesség, adókedvezmény, jóváírás, valamint az általa juttatott támogatás, felajánlott adó vagy adóelőleg mértéke, továbbá a támogatott megnevezése, a támogatott által kapott támogatás és a támogatott javára felajánlott adó vagy adóelőleg mértéke.

A jogszabály alapján ugyanakkor nem minősül adótitoknak

- a nyilvános cégadat, a céginformációs és az elektronikus cégeljárásban közreműködő szolgálattól kérhető adat, valamint az az adat, amely annak alanyával (az adóalannal vagy adózóval) nem hozható kapcsolatba;
- a bíróság által nyilvántartandó jogi személy jogszabályban meghatározott adata, a bírósági nyilvántartás nyilvános adata, a bíróság által nyilvántartandó jogi személy bírósági nyilvántartásának üzemeltetőjétől kérhető adat, valamint az az adat, amely annak alanyával (az adóalannal vagy adózóval) nem hozható kapcsolatba;
- a támogatást nyújtó, felajánlást tevő adózó által az adóévben igénybe vett adókedvezmény, jóváírás, a támogatott által az adóévben az adózóktól kapott támogatás, valamint a támogatott javára az adóévben az adózók részéről felajánlott adó vagy adóelőleg összesített mértéke;
- a nemzeti vagyont kezelő, azzal gazdálkodó adózó esetében az államháztartás alrendszere terhére nyújtott adókedvezmény, jóváírás, az adózó által törvényben meghatározott célra nyújtott támogatás, illetve az adózó által törvényben meghatározott kedvezményezett célra történő felajánlás (adó vagy adóelőleg) adóévben összesített mértéke.

14.2.2. Az adótitok megőrzése

Az adóhatóságot a hivatali eljárása során tudomására jutott minden irat, adat, tény, körülmény tekintetében titoktartási kötelezettség terheli. Ennek alapján akinek az adatszolgáltatás, -nyilvántartás, -feldolgozás, az ellenőrzés, az adómegállapítás, az adó- és adóelőleg-levonás, adóbeszedés,

adóvégrehajtás, jogszabályon alapuló egyéb feladatellátás, illetve statisztikai célú felhasználás során feladataival összefüggésben adótitok vagy más titok jut a tudomására, köteles azt megőrizni. Az adóhatóság köteles a titoktartásra kötelezettek körét figyelmeztetni a titoktartási kötelezettségükre.

A titoktartási kötelezettség nem szűnik meg az idő múlásával, és akkor sem, ha ugyanazt az adatot más, nyilvános nyilvántartásból (például ingatlan-nyilvántartásból) vagy egyéb forrásból (például az adózó által adott információ, nyilatkozat alapján megjelent sajtótermék) bárki megismerheti. A hatályos jogszabályi rendelkezés értelmében ez alól kivételt csak a cáfolat közzététele jelent. Ha tehát az adózó az adózásával összefüggésben olyan valótlán tényt vagy adatot, illetve valós tényt vagy adatot, de megtévesztő módon tesz közzé, amely alkalmas arra, hogy a közigazgatás munkájába vetett bizalmat megingassa, az adóhatóság jogosult ennek nyilvánosság előtt történő cáfolatára. Az adózó által az adózásával összefüggésben tett nyilvános nyilatkozat a nyilatkozattal érintett tárgyban az adóhatóság általi cáfolat szempontjából az adótitok alóli felmentésnek minősül.

14.2.3. Az adótitok felhasználása

Jellegéből fakadóan az adótitok csak alapos indokkal használható fel. Ide tartozik, ha

- adó vagy költségvetési támogatás ellenőrzését, az adóhatóság hatáskörébe tartozó eljárás megindítását, lefolytatását, az Európai Unió intézményeinek megkeresésre történő tájékoztatását vagy a hivatalos statisztikai szolgálathoz tartozó szervek statisztikai célú tájékoztatását szolgálja;¹⁰¹
- törvény előírja vagy megengedi;
- az érintett hozzájárul;
- a vállalkozási tevékenységet folytató adózó nevére, elnevezésére, székhelyére, telephelyére, adószámára vonatkozó adatok megismerésére más adózónak – az őt terhelő adókötelezettség jogszerű teljesítéséhez – vagy

¹⁰¹ Az adózással összefüggő tényt, adatot, iratot a hivatalos statisztikai szolgálathoz tartozó szervek statisztikai célra akkor használhatják fel, ha a titoktartási kötelezettség megtartását a feldolgozás során biztosítják, és azt a későbbi egyedi azonosításra alkalmatlanná teszik.

állami szervnek, köztisztületnek törvényben meghatározott feladata ellátásához van szüksége;

- az adóvégrehajtás során végrehajtási joggal vagy jelzálogjoggal terhelt ingatlan tulajdonosának az ingatlanra az adóhatóság által bejegyeztetett jogok alapját képező tartozás fennálló összegéről, valamint a tehermentesítés módjáról szóló, továbbá ha az adótartozást egyoldalú nyilatkozattal átvállalni jogosult személy tájékoztatását szolgálja;
- az állami adóhatóság az adópolitikáért felelős miniszter utasítása alapján teljesíti a jogszabályban meghatározott adókedvezményre, adóalapkedvezményre vagy adómentességre való jogosultsággal összefüggő kormányzati tájékoztatást.

14.2.4. Az adótitokról történő tájékoztatás

Az adóhatóságon kívül más szervek, illetve személyek csak törvény felhatalmazása vagy az adózó írásbeli hozzájárulása alapján, kizárólag írásban tájékoztathatók az adótitokról. Szóbeli, illetve telefonon történő megkeresésük alapján főszabályként semmilyen adat nem adható ki.¹⁰² Az egyedi azonosításra alkalmatlan egyedi és összesített adatok nem minősülnek adótitoknak, az ezek kiadására vonatkozó megkeresések teljesítésének jogszabályi akadályja nincs. Továbbá az adózó közokiratba vagy teljes bizonyító erejű magánokiratba foglalt (például az állami adó- és vámhatóság előtt tett nyilatkozatban adott, vagy cégszerűen aláírt stb.) hozzájárulása alapján bármely más, a hozzájárulásban kifejezetten megjelölt személynek vagy szervezetnek tájékoztatás adható a hozzájárulást adó adózót érintő adótitokról.¹⁰³

Az adótitok megőrzésének kötelezettsége nem áll fenn abban az esetben, ha a pénzügyi információs egységként működő hatóság törvényben meghatározott feladatkörében eljárva vagy a külföldi pénzügyi információs egység írásbeli megkeresésének teljesítése céljából az adótitoknak minősülő

¹⁰² Az adózónak az őt terhelő adókötelezettség jogszerű teljesítéséhez (például: áfalevonás érvényesítése) szóbeli adatkérés esetén is kiadható a vállalkozási tevékenységet folytató másik adózó nevére, elnevezésére, székhelyére vonatkozó adat, de ebben az esetben a szóbeli kérelemről jegyzőkönyvet kell készíteni.

¹⁰³ Ebben az esetben a tájékoztatás nem terjedhet túl a hozzájárulásban megjelölt adatok (például az adózóra vonatkozó minden adat, vagy az adózó meghatározott adóügyére vonatkozó minden adat, vagy egyes meghatározott adatok) és alkalmak körén.

adatot az adóhatóság nyilvántartásából közvetlenül lekérdezi, vagy írásbeli megkeresés útján kér adótitoknak minősülő adatot az adóhatóságtól.

Az adóhatóság megkeresésre vagy adatkérésre tájékoztatást ad az adótitokról a jogszabályban meghatározott személyek, szervek részére. Így többek között:

- tájékoztatást ad az adótitokról más adózónak az őt terhelő adókötelezettség jogszerű teljesítéséhez (például: áfalevonás érvényesítése stb.), illetve állami szervnek, köztestületnek törvényben meghatározott feladata ellátásához kiadja a vállalkozási tevékenységet folytató másik adózó nevére, elnevezésére, székhelyére, telephelyére, adószámára vonatkozó adatot;
- az adóvégrehajtás során végrehajtási joggal vagy jelzálogjoggal terhelt ingatlan tulajdonosát tájékoztatja az ingatlanra az adóhatóság által bejegyeztetett jogok alapját képező tartozás fennálló összegéről, valamint a tehermentesítés módjáról; ugyanez vonatkozik az adótartozást egyoldalú nyilatkozattal átvállalni jogosult személyre;
- statisztikai célú felhasználásra kiadja az adótitoknak minősülő adatot a hivatalos statisztikai szolgálathoz (azaz az állami statisztika rendszerébe) tartozó szerveknek, ha a titoktartási kötelezettség megtartását a feldolgozás során biztosítják, és azt a későbbi egyedi azonosításra alkalmatlanná teszik – az adatot átvevő szervnek jeleznie kell, hogy az adatot statisztikai célra kívánja felhasználni;
- a nemzetbiztonsági szolgálat főigazgatója által engedélyezett megkeresés alapján tájékoztatja a törvényben meghatározott feladatkörében eljáró nemzetbiztonsági szolgálatot;
- tájékoztatnia kell az adótitokról a törvényben meghatározott belső bűnmegelőzési és bűnfelderítési feladatokat ellátó szervet (Nemzeti Védelmi Szolgálat), valamint a terrorizmust elhárító szervet (Terrorelhárítási Központ) a törvényben meghatározott feladatai ellátása érdekében, az abban kapott felhatalmazás körében;
- megkeresésre tájékoztatnia kell az Állami Számvevőszéket, a kormány által kijelölt belső ellenőrzési szervet, továbbá az Európai Csalásellenes Hivatalt (OLAF), az állami támogatások európai uniós versenyszempontú vizsgálatáért felelős szervezetet, valamint az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóságot az adótitokról, ha a tájékoztatás az ellenőrzéshez szükséges – adótitok átadására csak abban az esetben kerülhet sor, ha a tájékoztatás konkrét ellenőrzés lefolytatásához szükséges;

- megkeresésre tájékoztatnia kell az adótitokról az alapvető jogok biztosát és helyetteseit;
- megkeresésre tájékoztatnia kell az adópolitikáért felelős minisztert, ha a tájékoztatás a miniszter törvényben meghatározott feladatának ellátásához szükséges;
- megkeresés alapján az adótitokról tájékoztatnia kell a bíróságot, továbbá a rá vonatkozó szabályok szerint a bírósági végrehajtót is – a bírósági megkeresésnek mind büntető-, mind polgári peres vagy nem peres ügyekben eleget kell tenni;
- az önkormányzati adóhatóság saját adóztatási tevékenységéhez megkérheti az állami adó- és vámhatóságtól a vállalkozási tevékenységet folytató adózók bejelentkezése, illetőleg változás bejelentése alapján nyilvántartott adatokat;
- az adóhatóság tájékoztatja az online pénztárgép forgalmazóját, valamint a mobilszolgáltatót, ha a tájékoztatás az online pénztárgép és az állami adó- és vámhatóság szervere közötti kommunikáció fenntartásával, a pénztárgép által történő adatszolgáltatás küldésének biztosításával összefüggő, jogszabályban előírt kötelezettség teljesítéséhez szükséges;
- az adótitokról tájékoztatás adható a Nyugdíjbiztosítási Alap, az Egészségbiztosítási Alap és az elkülönített állami pénzalap kezelőjének is, az általa kezelt alap javára teljesítendő kötelező befizetéssel összefüggésben;
- megkeresés alapján tájékoztatást kaphat az állami foglalkoztatási szerv arról, hogy a természetes személynek az álláskeresési ellátás mellett van-e keresőtevékenységből származó jövedelme, és az meghaladja-e a törvényben meghatározott mértéket;
- az adóhatóság megkeresésre tájékoztatja a Közbeszerzési Hatóságot, ha a tájékoztatás a törvényben meghatározott feladata ellátásához szükséges;
- megkeresésre tájékoztatni kell a Gazdasági Versenyhivatalt, amennyiben a tájékoztatás a törvényben meghatározott feladata ellátásához szükséges;
- az online pénztárgép forgalmazóját, valamint a mobilszolgáltatót abban az esetben tájékoztatja a hatóság, ha a tájékoztatás az online pénztárgép és az állami adó- és vámhatóság szervere közötti kommunikáció fenntartásával, a pénztárgép által történő adatszolgáltatás küldésének biztosításával összefüggő, jogszabályban előírt kötelezettség teljesítéséhez szükséges;

- a hagyatéki ügyben eljáró közjegyző a hagyatéki ügyben való eljárásának igazolása esetén, az örökös kérelmére és tájékoztatása érdekében, tájékoztatást kérhet az elhunyt adózó állami adó- és vámhatóságnál nyilvántartott adótartozásának vagy túlfizetésének mértékéről – a közjegyző részére a tájékoztatást a tájékoztatás kiadmányozásának napján fennálló állapotnak megfelelő adattartalommal kell megadni;
- az adóhatóság jogosult más adóhatóságot tájékoztatni a hatáskörébe tartozó, adóval kapcsolatos, a titoktartási kötelezettség alá tartozó adatról, tényről, körülményről vagy iratról, ha az valamely adó vagy adóhiány feltárását, behajthatóságának megállapítását, illetve adóigazgatási eljárás lefolytatását lehetővé teszi vagy valószínűsíti.

14.3. Adóhatósági adatszolgáltatás

Az adóhatósági adatszolgáltatás az adóhatóság szervezetén kívülre irányuló, természetes vagy jogi személy, illetve egyéb szervezet részére, külön jogszabályi rendelkezés vagy jogszabályban kapott felhatalmazás alapján történő adatátadás, amelynek teljesítése során az adóhatóság az adat kiadása előtt minden esetben vizsgálja az adatszolgáltatásra vonatkozó korlátozó feltételek fennállását.

Az adóhatóság adatszolgáltatása történhet rendszeresen vagy eseti jelleggel, illetve – másfajta csoportosítás szerint – hivatalból, megkeresés vagy törvényi rendelkezés alapján.

Rendszeres, jogszabályi kötelezettségen, felhatalmazáson vagy közérdekű adatátadáson alapuló adatszolgáltatást végez az adóhatóság például a következő esetekben:

- az Egészségbiztosítási Alap részére megtérítendő járulékkülönbözet összegének meghatározása érdekében elektronikus úton negyedévente, a negyedévet követő hó utolsó napjáig hivatalból átadja a szociális szövetkezet által benyújtott havi adó- és járulékbevallásban szereplő adatok közül az egészségügyi szolgáltatási járulékkülönbözet összegére vonatkozó negyedéves adatokat a Nemzeti Foglalkoztatási Alapnak, amely a különbözetet az Egészségbiztosítási Alapnak megtéríti;
- az állami támogatások európai uniós versenyszempontú vizsgálatáért felelős szervezet részére – uniós jogszabályokban foglaltak szerinti közzététel céljából – az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerinti állami támogatásról, feltéve, hogy

az adózó által érvényesített kedvezmény összege jogcímenként az 500 ezer eurónak megfelelő forintösszeget meghaladja.

Eseti adatszolgáltatást végez az adóhatóság – konkrét, speciális, szakmai jellegű jogszabályi előírás vagy közérdekű adat kiadása iránti kérelem, de kizárólag megkeresés alapján – például az alábbi esetekben:

- a központi nyugdíjbiztosítási szerv, a nyugdíjbiztosítási igazgatási szerv, a rehabilitációs hatóság és az egészségbiztosítási szerv, a Magyar Államkincstár, az állami foglalkoztatási szerv, a munkaügyi hatóság, valamint a menekültügyi és idegenrendészeti hatóság részére az adóval összefüggő adatról, tényről, körülményről, ha az valamely ellátás vagy támogatás megállapítása, valamint a folyósítás és a jogviszonyok jogszerűségének ellenőrzése érdekében, az idegenrendészeti feladatai ellátásához szükséges;
- az állami foglalkoztatási szerv részére, ha statisztikai célú adatfeldolgozás érdekében szükséges.

Megkeresésre, illetve kérelemre szolgálat adatot továbbá az adóhatóság:

- a kincstár részére – a köztartozás összegének a költségvetési támogatásból való levonása céljából – a költségvetési támogatások kedvezményezettjének nevére, lakhelyére, illetve székhelyére, valamint az adatszolgáltatást megelőző hónap utolsó napjáig esedékessé vált és meg nem fizetett köztartozások jogcíme, összegére vonatkozóan;
- az adó megfizetésére kötelezhető személy vagy szervezet részére az adózó végrehajtható adótartozásának összegéről;
- az ingatlan forgalmi értékének megállapításához szükséges adatokat tartalmazó nyilvántartásból – igazgatási szolgáltatási díj ellenében –, az ingatlantulajdonos személyazonosságának megállapítására alkalmatlan módon;
- a polgárok személyi adatainak és lakcímének nyilvántartását kezelő központi szerv részére az adóazonosító jelről, annak az állandó személyazonosító igazolvány tárolóelemén történő elhelyezése céljából.

Hivatalból adja át az adóhatóság a havi adó- és járulékvallásra kötelezettek és a mezőgazdasági őstermelő által benyújtott, a havi adó- és járulékvallásban szereplő adatok közül

- a központi nyugdíjbiztosítási szerv részére a nyugdíjjogosultsághoz, nyugdíj-megállapításhoz, valamint a nyugdíjfolyósító szerv által folyósított ellátások jogszerűségének vizsgálatához szükséges adatokat;
- az egészségbiztosítási szerv és a rehabilitációs hatóság részére az egészségbiztosítási ellátások, valamint a rehabilitációs hatóság által folyósított ellátások utólagos ellenőrzéséhez szükséges adatokat;
- a munkaügyi hatóság részére az álláskeresői támogatások és a foglalkoztatást elősegítő támogatások megállapításához, ellenőrzéséhez és hatásvizsgálatához szükséges adatokat;
- az állami foglalkoztatási szerv részére a munkaügyi ellenőrzés elősegítéséhez és a munkajogviszonyok jogszerűségének ellenőrzéséhez szükséges adatokat.

Hivatalból szolgáltató továbbá adatot az adóhatóság a következők szerint többek között:

- a nyugdíjfolyósító szervnek a bevallásra előírt határidőt követő hónap utolsó napjáig, átadva a havi adó- és járulékbevallásban szereplő, nyugdíjas státusszal rendelkező vagy korhatár előtti ellátásban, szolgálati járandóságban, táncművészeti életjáradékban, átmeneti bányászjáradékban részesülő természetes személyre vonatkozó, tárgyévi nyugdíj-járadék-alapot képező összesített jövedelmi adatokat;
- a nyugdíjbiztosítási szervnek az adóévet követő év augusztus 31. napjáig, átadva az Szja tv. hatálya alá tartozó kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozó által a személyi jövedelemadó-bevallásban bevallott, valamint az egyszerűsített vállalkozói adóról szóló törvény hatálya alá tartozó kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozó által az evabevallásban bevallott nyugdíjjáradék alapját és összegét;
- megkeresésre a költségvetési támogatások kedvezményezettjének nevére vagy megnevezésére, lakóhelyére vagy székhelyére, valamint az adatszolgáltatást megelőző hónap utolsó napjáig esedékessé vált és meg nem fizetett köztartozásuk jogcíme, összegére vonatkozóan;
- negyedévenként, a tárgynegyedévet követő hó 15. napjáig – a támogatás ellenőrzésének és nyilvántartásának céljából – az agrárpolitikáért felelős miniszternek, a mezőgazdasági igazgatási szervnek, valamint a mezőgazdasági és vidékfejlesztési támogatási szervnek a kiutalt, a visszatartási jog alapján visszatartott, illetve az szja-törvényben meghatározott igénybe vett támogatás összegéről – adózónként, az adózók azonosítására alkalmas módon;

- a csekély összegű (*de minimis*) támogatások összegéről adózónként az adóbevallás határidejét követő kilencven napon belül a kincstárnak.

Törvény írja elő az adóhatóság adatszolgáltatási kötelezettségét például az alábbiakban:

- a gyermekek védelméről és a gyámügyi igazgatásról szóló törvény alapján a települési önkormányzat képviselő-testülete, illetve a gyámhatóság megkeresésére az állami adó- és vámhatóság 15 napon belül köteles közölni a pénzbeli ellátást igénylő szülő vagy más törvényes képviselő, valamint – írásbeli felhatalmazás alapján – az egy főre jutó havi jövedelem kiszámításánál figyelembe veendő, a jogszabályban meghatározott közeli hozzátartozó személyi jövedelemadójának alapját;
- a szociális igazgatásról és szociális ellátásokról szóló törvény alapján a szociális hatáskört gyakorló szervek megkeresésére az állami adó- és vámhatóság 15 napon belül köteles közölni a szociális ellátást igénylő, valamint – írásbeli felhatalmazás alapján – az egy főre jutó havi jövedelem kiszámításánál figyelembe veendő személyi jövedelemadójának alapját;
- a sportról szóló törvény értelmében a sportszövetség írásbeli kérelmére, annak kézhezvételétől számított 15 napon belül tájékoztatást kell nyújtani a sportszövetség versenyrendszerében (bajnokságában) részt vevő sportszervezetek köztartozásairól;
- a sportról szóló törvény alapján a sportpolitikáért felelős minisztérium írásbeli megkeresésére, annak kézhezvételétől számított harminc napon belül tájékoztatást kell nyújtani a sportszervezetek, illetve a sportszövetségek köztartozásairól;
- országgyűlési képviselő konkrét adózó ügyében az adótitokról akkor tájékoztatható, ha az adózó írásbeli hozzájárulását rendelkezésre bocsátja; az országgyűlési képviselők egyéb megkereséseinek teljesítése során az Országgyűlésről szóló törvényben foglaltak az irányadók.

14.4. Adóhatósági igazolás

Az adóigazgatási eljárásban az adóhatóság – azon túl, hogy megállapítja az adózó jogait, kötelezettségeit, ellenőrzi az adókötelezettségek teljesítését, a joggyakorlás törvényességét, illetve nyilvántartást vezet az adózást érintő tényekről, adatokról, körülményekről – adatot is igazol, valamint

az ezeket érintő döntését érvényesíti. Tehát az adóhatóság a jogszabályban meghatározott esetekben – az adózó kérelmére, hatnapos határidővel¹⁰⁴ – adat igazolására határozat formájában hatósági bizonyítványt állít ki.

A papíralapon (személyesen vagy postai úton), valamint az adóhatóság ügyfél-tájékoztató rendszerében kérelmezett igazolásokat az állami adó- és vámhatóság az ügyfél kérésének megfelelően személyesen adja át, illetve kézbesíti. Az elektronikus úton kérelmezett adóigazolásokat és jövedelemigazolásokat az adóhatóság az adózó választása szerint elektronikus vagy postai úton küldi meg, illetve a személyes megjelenés alkalmával adja át. Az elektronikus úton benyújtott illetőségigazolás iránti kérelemre az adóhatóság az illetőségigazolást papíralapon adja ki, az adózó választása szerint postai úton küldi meg, vagy személyes megjelenéssel adja át. Az adózók az igazolás kiadása iránti kérelemben, nyilatkozat megtétele útján kérhetik, hogy az adóhatóság az igazolás (határozat, végzés) másodpéldányát közvetlenül a felhasználó szervezet részére küldje meg.

14.5. Az adóhatósági igazolások típusai

Az adóhatósági igazolásoknak három típusa van:

- adóigazolás (általános és nemleges),
- jövedelemigazolás,
- illetőségigazolás.

Közös jellemzőjük, hogy az adózó kérelmére állítja ki őket az adóhatóság, a nyilvántartásában szereplő adatok alapján, a kiállítás napjának megfelelő adattartalommal. Ezért az igazoláskiadási eljárás során a kérelmező adózói minőségét érintő minden körülményt figyelembe kell venni. Fontos továbbá, hogy amennyiben az adózó adószámát törölték, akkor az adóhatóság az igazolást nem adhatja ki, a kérelmet megtagadja. Jogszabályban nevesített esetekben az adózó ismételten kérheti az adószám megállapítását,¹⁰⁵ ezt

¹⁰⁴ A határidőt az adóhatóság indokolt esetben egy ízben – az ügyfél értesítése mellett – legfeljebb harminc nappal meghosszabbíthatja.

¹⁰⁵ Eszerint ha az adózó a törlést követően adóköteles tevékenységet kíván folytatni, az adószám megállapítását közvetlenül az állami adó- és vámhatóságtól kérheti, amennyiben az adószám törlésének oka már nem áll fenn, vagy az adószám törlésének alapjául szolgáló mulasztását teljeskörűen pótolta, illetve a törlést kezdeményező szerv ehhez hozzájárul.

követően pedig lehetősége van új igazoláskiadási eljárás kezdeményezésére. Az adóhatóság az adó- és a jövedelemigazolást magyar, az illetőségigazolást magyar és angol nyelven állítja ki.

14.5.1. Adóigazolás

Az adózás rendjéről szóló törvény szerint a köztartozásmentes adózói adatbázisban szerepelnek azok az adózók, akik együttesen megfelelnek az alábbi feltételeknek:

- a közzétételt megelőző hónap utolsó napján nincs az állami adó- és vámhatóságnál nyilvántartott nettó adótartozásuk, valamint köztartozásuk;
- a közzétételt megelőző hónap utolsó napján nincs behajthatatlanság címen nyilvántartott és el nem évült tartozásuk;
- nyilatkozatuk alapján a közzétételt megelőző hónap utolsó napjáig esedékes bevallási és befizetési kötelezettségüknek maradéktalanul eleget tettek;
- nem állnak csődeljárás, végelszámolás, kénysztörölési, illetve felszámolási eljárás alatt;
- csoportos adóalanyság esetén a csoportos adóalanyoknak nincs áfa-tartozásuk;
- nem minősülnek adó megfizetésére kötelezettnek.

A köztartozásmentes adózói adatbázisban való szereplés ténye általánosan elfogadható a tartozásmentességet igazoló, jogszabályokon alapuló eljárásokban, azaz a felhasználó köteles elfogadni a nemleges adóigazolások bemutatása helyett.

Adóigazolás kiállítása az adózó számára akkor válhat szükségessé, ha:

- az adózó nem szerepel a köztartozásmentes adózói adatbázisban;
- az adózó szerepel a köztartozásmentes adózói adatbázisban, de nem jogszabályon alapuló eljárásokban kéri a tartozásmentesség igazolását (például: bankok, üzleti partnerek felé, vagy külföldi eljárásokban történő felhasználási céllal kért igazolások);
- speciális követelményeknek megfelelő tartozásmentességet kell igazolni (például harminc, hatvan, kilencven napon túli, hat hónapon túli, illetve egy éven túli tartozásmentességet);
- a felhasználó a tartozásmentességen túl további, az állami adó- és vámhatóság nyilvántartásában szereplő adat igazolását is kéri

(bevallásadatokkal, fizetési kedvezményre vonatkozó adatokkal bővített igazolások);

- az adózó álláskeresői járadék megállapításához kéri az igazolást.

Az adóhatóság nyilvántartásában szereplő, a tartozás megállapításával összefüggő adatok tekintetében kiadható igazolásoknak három fajtája van: az általános, a nemleges és a köztartozásmentes adózói minőségről szóló igazolás.

Az általános adóigazolás tartalmazza:

- az adózónak az igazolás kiadása napján vagy a kiadás iránti kérelemben megjelölt napon az adóhatóságnál fennálló adótartozását vagy annak hiányát;¹⁰⁶
- a behajthatatlanság címén nyilvántartott, de el nem évült tartozást;
- a kiállítás napjáig előírt valamely adónemre vonatkozó adatbejelentési, bevallási és adófizetési kötelezettség elmulasztását, ide nem értve azt, ha az adóhatóság által lefolytatott ellenőrzés a mulasztást feltárta, és az adózó a végleges megállapítások alapján keletkezett fizetési kötelezettségét teljesítette;
- a végrehajtásra vagy visszatartásra átadott köztartozásokat.

A *nemleges adóigazolás* igazolja, hogy az adózónak az igazolás kiállításának napján vagy az igazolás iránti kérelemben megjelölt napon az adóhatóságnál nyilvántartott tartozása, valamint végrehajtásra vagy visszatartásra átadott köztartozása nincs. Nemleges adóigazolást az adóhatóság kizárólag akkor ad ki, ha az adózó a tartozás megállapítását befolyásoló egyéb adókötelezettségeinek (például bevallási kötelezettségének) is maradéktalanul eleget tett.

Nemleges adóigazolás nem adható ki, ha az adózónak az igazolás kiadásának napján vagy a kérelemben megjelölt napon az igazolás kiadását előíró jogszabályban megadott adótartozása áll fenn, behajthatatlanság címén nyilvántartott, de el nem évült tartozása van, az esedékes bevallási kötelezettségét nem teljesítette, kivéve, ha az esedékes bevallási kötelezettség elmulasztását a lefolytatott ellenőrzés feltárta, és végleges megállapítást tett.

¹⁰⁶

Az adóigazolás kiadására irányuló eljárásban az adóhatóság által nyilvántartott adótartozás összegét – nettó módon számítva – csökkenteni kell az ugyanazon adóhatóságnál nyilvántartott túlfizetés összegével, ide nem értve a letétként nyilvántartott összeget.

Kiemelt szerepük van a közbeszerzéshez kapcsolódó kifizetés céljából kért adóigazolásoknak. Példaként: jogszabályban foglaltak szerint¹⁰⁷ a havonta nettó módon számított 200 ezer forintot meghaladó kifizetésnél az ajánlattevő az igénybe vett alvállalkozónak a teljesítésért – visszatartási kötelezettség nélkül – abban az esetben fizethet, ha az alvállalkozó az ajánlattevő rendelkezésére bocsátja a tényleges kifizetés időpontjától számított harminc napnál nem régebbi nemleges adóigazolást, az alvállalkozó a kifizetés időpontjában szerepel a köztartozásmentes adózói adatbázisban, vagy az ajánlattevő rendelkezésére bocsátja a köztartozásmentes adózói minőségről szóló igazolást. Az ajánlattevő az általános adóigazolás rendelkezésre bocsátása után az abban szereplő köztartozás erejéig visszatartja a kifizetést. Ha az általános adóigazolásban szereplő köztartozás ellenére az ajánlattevő elmulasztja a visszatartást, a kifizetés erejéig egyetemlegesen felel az alvállalkozót a kifizetés időpontjában terhelő köztartozásért. A visszatartási kötelezettség az általános forgalmi adóra nem terjed ki.

A *köztartozásmentes adózói minőségről szóló igazolás* tartalmazza az igazolás kiadásának napján vagy az igazolás kiadása iránti kérelemben megjelölt napon az Art.-ban előírt feltételeknek való megfelelést.¹⁰⁸

14.5.2. Jövedelemigazolás

A jövedelemigazolás a kiállítás napján fennálló állapotnak megfelelően adóévenként tartalmazza:

- az adózó által bevallott, illetve a munkáltatói, utólagos adómegállapítás, valamint a soron kívüli adómegállapítás útján meghatározott, összevontan és elkülönülten adózó jövedelmet;
- a jövedelem után keletkező személyi jövedelemadó, a különadóalap után a különadó, illetve az egyszerűsített köztehetségi hozzájárulás (ekho) szerint adózott bevétel összegét és az ekhofizetési kötelezettséget.

Jövedelemigazolás kizárólag magánszemély részére állítható ki, meghatározott bevételek (például szja, ekho, egészségügyi hozzájárulás, eva, áfa,

¹⁰⁷ 322/2015. (X. 30.) Korm. rendelet az építési beruházások, valamint az építési beruházásokhoz kapcsolódó tervezői és mérnöki szolgáltatások közbeszerzésének részletes szabályairól

¹⁰⁸ Art. 260. § a)–f) pont

kata, szakképzési hozzájárulás stb.), adatszolgáltatások, illetőleg az utólagos vagy a soron kívüli adómegállapítás adatai alapján. Az adóhatóság a jövedelemigazolás kiadása során az adózó által benyújtott önellenőrzést (helyesbítést) is figyelembe veszi.

Arra az adóévre vonatkozóan, amelyben az adózó adónyilatkozatot nyújtott be, a jövedelemigazolás a családi kedvezménnyel nem csökkentett összevont adóalap és valamennyi bevallási kötelezettséggel járó külön adózó jövedelem együttes összegét, valamint az adózó személyijövedelemadó-kötelezettségét tartalmazza.

Ha az adózó az egyszerűsített vállalkozói adó (eva) alanya, a jövedelemigazolás adóévenként tartalmazza az evaalanyiság körében megszerzett összes bevételt és az ez után megállapított egyszerűsített vállalkozói adót. Az evaalapot nem képező jövedelemről (bevételről) az egyébként irányadó szabályok szerint állítja ki az állami adó- és vámhatóság a jövedelemigazolást.

Nem adható ki jövedelemigazolás, ha az adózó a személyi jövedelemadóról vagy az egyszerűsített vállalkozói adóról nem nyújtott be bevallást, illetve nyilatkozatban nem kérte a munkáltatói adómegállapítást. Ez alól kivétel, ha az adózó adóalapját és adóját utólagos, illetve soron kívüli adómegállapítással határozták meg.

Amennyiben az adózó által igazolni kért adóév vonatkozásában nem állnak az adóhatóság rendelkezésére a megfelelő adatok a jövedelemigazolás kiadásához, az adóhatóság az igazolás kiadását megtagadja.

14.5.3. Illetőségigazolás

Az adóhatóság a kiállítás napján fennálló állapotnak megfelelő illetőségigazolást állít ki

- az általános forgalmi adó visszaigénylése céljára,
- a kettős adóztatás elkerülésére aláírt egyezmény alapján történő illetőségigazolásra,
- egyéb célra (azzal a megkötéssel, hogy az egyéb célból vagy célmegjelölés nélkül benyújtott kérelmek nyomán kizárólag a név, az adóazonosító, a lakcím vagy a székhely tüntethető fel)

a belföldi illetőségről és a személyi jövedelemadóról szóló törvénynek a belföldi illetőségű természetes személyre, valamint a társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvénynek a belföldi illetőségű adózóra vonatkozó rendelkezései alapján.

Az adóhatóság igazolást állít ki továbbá a belföldi illetőségről az általános forgalmi adó fizetésére kötelezett adózók kérelmére, a hozzáadottérték-adó típusú forgalmi adónak a viszonyosság elve alapján történő visszatérítéséhez.

Az illetőségigazolás tartalmazza:

- a természetes személy nevét; állandó vagy ideiglenes lakóhelyét, ennek hiányában tartózkodási helyét; adóazonosító jelét;
- az egyéni vállalkozó, jogi személy, egyéb szervezet nevét (elnevezését), székhelyét, valamint adószámát.

Amennyiben az adózó az illetőségigazolás kiadása iránti kérelmében az igazolás tárgyával összefüggő adatok igazolását is kéri (például: közösségi adószám, tevékenységek, telephelyek), akkor az igazolás ezen adatokat is tartalmazza.

A természetes személyek, adószámos magánszemélyek, gazdasági társaságok és egyéb szervezetek a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alapján kérhetik belföldi illetőségük igazolását. A kérelem benyújtásakor jelezni kell az egyezményes partner ország nevét. A kettős adózás elkerüléséről szóló igazolások kiállítása egyéb jogcím és a felhasználó nevének feltüntetése nélkül történik.

Az adóhatóság az igazolást a külföldi hatóság által rendszeresített nyomtatványon is kiállítja, ha a kérelmező a nyomtatványhoz csatolja annak magyar nyelvű szakfordítását. Nincs szükség szakfordításra, ha a nyomtatvány angol nyelvű, vagy ha a két- vagy többnyelvű nyomtatvány teljes körű angol nyelvű szöveget is tartalmaz.

Ellenőrző kérdések

1. Milyen feladatai vannak az adóhatóságnak az adatkezeléssel kapcsolatban?
2. Milyen elveket kell szem előtt tartania az adóhatóságnak az adatkezelés során?
3. Milyen titokfajtákat ismer? Soroljon fel legalább hármat!
4. Mi az adótitok?
5. Hogyan használhatja fel az adóhatóság az adótitkot?
6. Ismertesse az adóhatósági adatszolgáltatás típusait!
7. Mi az adóhatósági igazolás?
8. Milyen típusai vannak az adóhatósági igazolásoknak?

15. Speciális adatszolgáltatások: online pénztárgéppel történő adatszolgáltatás és online számlaadat-szolgáltatás

15.1. A számla, nyugta kibocsátásának alapvető szabályai

Ahhoz, hogy a címben szereplő két speciális adatszolgáltatás mibenlétét megértsük, szükséges a számla, illetve nyugta kibocsátásának alapvető szabályait megismerni. A számlázásra vonatkozó előírásokat meghatározóan az Áfa tv., valamint az e törvény felhatalmazása alapján kiadott rendeletek tartalmazzák.

15.1.1. Számlaadási kötelezettség

Az Áfa tv. számlaadási kötelezettségre vonatkozó általános szabálya értelmében az adóalany köteles számlát kibocsátani a belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítéséről, szolgáltatásnyújtásáról a termék beszerzője, a szolgáltatás igénybe vevője részére. A kötelezettség az ügylet teljesítéséhez (és nem a termékbeszerző, szolgáltatás-igénybevevő fizetési kötelezettségéhez) kapcsolódik.

Bizonyos esetekben az adóalany mentesül a számlaadási kötelezettség alól, ezen esetköröket az Áfa. tv. tartalmazza részletesen (pl. az adóalany mentesül a számlaadási kötelezettség alól az olyan termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása tekintetében, amely a tevékenység közérdekű illetve speciális jellegére tekintettel adómentes).

Áfával számítottan 900 ezer forint értékhatár alatt mentesül a számlaadási kötelezettség alól az adóalany, ha a terméket megvásárló, a szolgáltatást igénybe vevő olyan nem adóalany személy (ide nem értve a nem adóalany jogi személyeket), aki az ügylet ellenértékét a teljesítés napjáig megtéríti, és számla kibocsátását nem kéri. Amennyiben az adóalany ezen indok alapján mentesül a számlaadási kötelezettség alól, akkor nyugtaadási



kötelezettség terheli. Mindennapjainkban ez a leggyakoribb esetkör, tekintve, hogy a kiskereskedelmi forgalomban az értékesítés, szolgáltatásnyújtás végfelhasználó számára történik, azaz olyan magánszemély részére, aki már nem jogosult az áfát továbbhárítani.

Számla minden olyan okirat, amely megfelel az Áfa tv. X. fejezetében meghatározott feltételeknek. A számlával egy tekintet alá esik minden olyan okirat, amely kétséget kizáróan az adott számlára hivatkozva, annak adattartalmát módosítja (és megfelel az Áfa tv. 170. §-ában meghatározott feltételeknek).

Az Áfa tv. előírása alapján az adóalanynak a számla kibocsátásának időpontjától a számla megőrzésére vonatkozó időszak végéig biztosítania kell a számla eredetének hitelességét, adattartalma sértetlenségét és olvashatóságát. Az „eredet hitelessége” a terméket értékesítő, a szolgáltatást nyújtó illetve a számlát kibocsátó azonosságának biztosítását jelenti. Az „adattartalom sértetlensége” azt jelenti, hogy a számlának az Áfa tv. szerinti tartalmát nem változtatták meg. A számla olvashatósága pedig azt jelenti, hogy a számlának az ember számára – alapos vizsgálat, illetve magyarázat nélkül – olvashatónak kell lennie.

A számla papíralapon és elektronikus úton is kibocsátható. Az Áfa tv.-ben meghatározott fogalomnak megfelelően *elektronikus számlának minősül minden olyan, az Áfa tv.-ben előírt adatokat tartalmazó számla, amelyet elektronikus formában bocsátottak ki és fogadtak be.* (Így például elektronikus számlának minősül a kizárólag e-mailben megküldött számla, függetlenül attól, hogy a bizonylat adatai közvetlenül a számlázóprogramból kerülnek az elektronikus üzenetbe, vagy papíralapú számla szkennelt változataként.)

A számlákra vonatkozó általános szabályok az elektronikus számlákra is alkalmazandók. Mivel az elektronikus számla fogadásának, illetve az eredet hitelessége, az adattartalom sértetlensége és az olvashatóság biztosításának a termék beszerzője/szolgáltatás igénybe vevője részéről technikai feltételei vannak, az elektronikus számlázáshoz elengedhetetlen a felek együttműködése. Ezért az Áfa tv. az elektronikus számla kibocsátásának feltételeként előírja a számlabefogadó beleegyezését, amely nem csak formális lehet, vagyis megvalósulhat például a kapott számlán szereplő ellenérték kifizetésével, hallgatólagos beleegyezés révén is. EDI-rendszer (Electronic Data Interchange – elektronikus adatcsererendszer) alkalmazása esetén a felek előzetes, írásbeli megállapodását írja elő az Áfa tv.

Az elektronikus számlát (ideértve az adóalany által befogadott és az adóalany által kibocsátott elektronikus számlát is) elektronikus formában kell megőrizni, és az elektronikusan megőrzött számlaadatokat a Számlarendelet 2015. július 1-jétől hatályos előírása szerint kell az esetleges adóhatósági ellenőrzés során rendelkezésre bocsátani, vagyis

- az xml formátumban megőrzött számla adatait a Számlarendelet 2. melléklete szerint, a 3. mellékletében meghatározott adatszerkezetben,
- az egyéb elektronikus formában megőrzött számla adatait a Számlarendelet 2. melléklete szerint, a 3. mellékletben meghatározott adatszerkezetben, vagy pdf formátumban.

Az Áfa tv. két olyan eljárást nevesít, amelyek esetében a törvény erejénél fogva elfogadott, hogy az elektronikus számla eleget tesz a számla eredetének hitelességére, adattartalma sértetlenségére vonatkozó követelményeknek. Ezek a következők:

- minősített elektronikus aláírással ellátott számla,
- EDI-elektronikus adatként létrehozott és továbbított számla.

A *nyomtatványként nyomdai úton előállított számla* esetében az Áfa tv. számlázásra vonatkozó előírásai mellett a Számlarendelet előírásaira is figyelemmel kell lenni. Így többek között a következőkre: csak az adóhatóság által megállapított sorszámtartománynak megfelelő számla használható (a kiadott sorszámtartományok lekérdezésére a NAV honlapján az Adatbázisok rovaton belül van lehetőség). A nyomtatvány előállítója, illetve forgalmazója a nyomtatványt kizárólag adóalanynak értékesítheti, a nyomtatvány értékesítéséről kibocsátott számlájában fel kell tüntetnie az értékesített nyomtatvány megnevezése mellett annak sorszámtartományát is, valamint a nyomtatvány beszerzőjének adószámát. A nyomtatványt számlaként felhasználó adóalanynak a nyomtatványt szigorú számadás alá kell vonnia.

Pénztárgéppel előállított számla esetén az Áfa tv. számlázásra vonatkozó rendelkezései mellett a Pénztárgéprendelet előírásai az irányadók.

Számlázóprogram alkalmazásával előállított számla esetén az Áfa tv. számlázásra vonatkozó előírásai mellett a Számlarendelet előírásaira kell figyelemmel lenni. Így többek között a következőkre: A számlázóprogramnak kihagyás és ismétlés nélküli, folyamatos sorszámozást kell biztosítania. Az adóalanynak az általa alkalmazott számlázóprogramot (illetve online számlázórendszert) be kell jelentenie az adóhatósághoz, és bejelentési kötelezettség terheli a számlázóprogram használatból való kivonásával (illetve

az online számlázási szolgáltatás igénybevételének befejezésével) összefüggésben is. A számlázóprogrammal (online számlázórendszerrel) előállított és papírra nyomtatott számla kibocsátónál maradó példánya elektronikus adatállományként is megőrizhető, feltéve, hogy a megőrzés a digitális archiválásra vonatkozó előírásoknak megfelelően történik. 2016. január 1-jétől a számlázóprogramnak olyan „adóhatósági ellenőrzési adatszolgáltatás” elnevezésű funkcióval kell rendelkeznie, amelynek elindításával – az esetleges adóellenőrzés során – adatexport végezhető.

2018. július 1-jétől a számlázóprogrammal szemben követelmény az is, hogy biztosítsa a kiállított számla, valamint számlával egy tekintet alá eső okirat legalább Áfa tv. szerinti kötelező adattartalmának a NAV részére történő, online továbbítását (online számlaadat-szolgáltatás). Olyan számlázóprogrammal, amellyel online számlaadat-szolgáltatás nem teljesíthető, nem állítható elő olyan bizonylat, amely az Áfa tv. 10. számú mellékletének 6. pontja alapján online számlaadat-szolgáltatási kötelezettség alá esik, vagyis olyan számla, amelyben a belföldi áfaalanyra áthárított adó eléri vagy meghaladja a 100 ezer forintot.

15.1.2. A számla adattartalma

Az Áfa tv. a számla kötelező adattartalmát határozza meg, vagyis azokat az adatokat, amelyeket az e törvénynek való megfeleléshez a számlának kötelezően tartalmaznia kell. A számlán ezeken a kötelező adatokon kívül – akár más jogszabályból fakadó kötelezettség, akár a felek megállapodása vagy a számla kibocsátójának döntése alapján – bármely más adat is szerepeltethető.

A számla kötelező adattartalma a következő:

- számlára vonatkozó adatok:
 - a számla kibocsátásának kelte,
 - a számla sorszáma, amely a számlát – kétséget kizáróan – azonosítja;
- a termék értékesítőjét, szolgáltatás nyújtóját azonosító adatok:
 - az adószáma, amely alatt a termék értékesítését, szolgáltatás nyújtását teljesítette (csoportos áfaalanyiság esetén az ügyletet teljesítő tag adószáma mellett a csoportazonosító szám is),
 - neve és címe;
- a termék beszerzőjét, szolgáltatás igénybe vevőjét azonosító adatok:
 - neve és címe,

- fordított adózás esetén az adószáma (amely alatt mint adófizetésre kötelezettnek a termék értékesítését, szolgáltatás nyújtását a részére teljesítették), vagy
- adómentes Közösségen belüli értékesítés esetén a másik tagállambeli (közösségi) adószáma (amely alatt a termék értékesítését részére teljesítették), vagy
- ha az áthárított adó a 100 ezer forintot eléri vagy meghaladja, és a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója gazdasági céllal belföldön telepedett le (gazdasági célú letelepedés hiányában pedig lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van belföldön), akkor a termékbeszerző, szolgáltatást igénybe vevő adószámának (illetve csoportos áfaalanyiség esetén csoportazonosító számának) első nyolc számjegye (amely alatt mint belföldön nyilvántartásba vett adóalany részére a termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást teljesítették);
- a termékértékesítésre, szolgáltatásnyújtásra vonatkozó adatok:
 - az értékesített termék megnevezése, mennyisége vagy a nyújtott szolgáltatás megnevezése, továbbá mennyisége, feltéve, hogy az természetes mértékegységben kifejezhető,
 - a teljesítés – illetőleg az előleg átvételének, jóváírásának, megszerzésének – napja, ha az eltér a számla kibocsátásának keltétől,
 - az adó alapja, továbbá az értékesített termék, a nyújtott szolgáltatás adó nélküli egységára, ha az természetes mértékegységben kifejezhető, valamint az alkalmazott árengedmény, feltéve, hogy azt az egységár nem tartalmazza,
 - az alkalmazott adó mértéke,
 - az áthárított adó (kivéve, ha annak feltüntetését az Áfa tv. kizárja),
 - adómentesség esetében az Áfa tv. vagy a héaírányelv vonatkozó rendelkezéseire történő hivatkozás vagy bármely más, de egyértelmű utalás arra, hogy a termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása mentes az adó alól;
- az Áfa tv. egyes előírásai alkalmazásához kapcsolódóan feltüntetendő adatok:
 - a „fordított adózás” kifejezés, ha adófizetésre a termék beszerzője, szolgáltatás igénybe vevője kötelezett,
 - új közlekedési eszköz Közösségen belüli adómentes értékesítése esetében az Áfa tv.-ben külön meghatározott, az új közlekedési eszközre vonatkozó adatok,

- a „pénzforgalmi elszámolás” kifejezés, az Áfa tv. XIII/A fejezetében meghatározott különös szabályok szerinti adózás alkalmazása esetében,
- az „önszámlázás” kifejezés, ha a számlát (meghatalmazottként) a terméket beszerző vagy a szolgáltatást igénybe vevő állítja ki,
- a „különbözet szerinti szabályozás – utazási irodák” kifejezés, az Áfa tv. XV. fejezetében meghatározott különös szabályok szerinti utazásszervezési szolgáltatás nyújtása esetében,
- a „különbözet szerinti szabályozás – használt cikkek”, a „különbözet szerinti szabályozás – műalkotások” vagy a „különbözet szerinti szabályozás – gyűjteménydarabok és régiségek” kifejezések közül a megfelelő kifejezés, az Áfa tv. XVI. fejezetben meghatározott különös szabályok szerinti használt ingóság, műalkotás, gyűjteménydarab vagy régiség értékesítése esetében,
- pénzügyi képviselő alkalmazása esetén a pénzügyi képviselő neve, címe és adószáma.

Egyszerűsített adattartalmú számla kibocsátására több esetben nyújt lehetőséget az Áfa tv., gyakorisága okán kiemelendő az alábbi két esetkör:

- olyan ügyletről történő számlakibocsátás esetén, amelynek az ellenértékét az ügylet teljesítéséig a termék vevője, szolgáltatás igénybe vevője megtérítette (feltéve, hogy a számlán szereplő adatok egyébként forintban kifejezettek),
- olyan ügyletről történő számlakibocsátás esetén, amelynél a számla adót is tartalmazó végösszege nem haladja meg a 25 ezer forintot, feltéve, hogy az adott ügylet nem minősül adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek vagy távolsági értékesítésnek.

Az előzőek szerinti esetekben az egyszerűsített adattartalmú számlában egyes adatok a számlára vonatkozó általános előírásoktól eltérően, a következők szerint szerepeltetendők:

- az adó alapja és adó nélküli egységre helyett az ellenérték adót is tartalmazó összege tüntetendő fel,
- áthárított adómértékként 27%, 18%, illetve 5% nem tüntethető fel, benne foglalt adóként 27%-os adómérték alá tartozó ügylet esetén 21,26%, 18%-os adómértékűnél 15,25%, 5%-os adómérték alá tartozónál 4,76% százalékérték szerepeltetendő,
- áthárított adóösszeg nem szerepelhet.

15.2. A nyugta

Ahogy előzőleg azt már rögzítettem, áfával számítottan 900 ezer forintos értékhatár alatt mentesül a számlaadási kötelezettség alól az adóalany, ha a termék megvásárlója, a szolgáltatás igénybe vevője olyan nem adóalany személy (ide nem értve a nem adóalany jogi személyeket), aki/amely az ügylet ellenértékét a teljesítés napjáig megtéríti, és számla kibocsátását nem kéri. Ezekben az esetekben az adóalany köteles a termék beszerzője, szolgáltatás igénybe vevője részére nyugtát kibocsátani. Nyugta helyett az adóalany számlát is kibocsáthat.

A nyugta szintén lehet papíralapú vagy elektronikus. A nyomdai úton, illetve a számítógéppel előállított nyugtának (ide nem értve a pénztárgéppel, taxaméterrel előállított nyugtát) az Áfa tv. előírásai mellett a Számlarendelet előírásainak kell megfelelnie. Jogszabályi előírás határozza meg azokat az eseteket, amelyekben az adóalany köteles a nyugtaadást pénztárgép alkalmazásával teljesíteni. Amennyiben az adóalany akár jogszabályi kötelezettség alapján, akár saját választása alapján pénztárgép alkalmazásával tesz eleget a nyugtaadási kötelezettségének, az Áfa tv. rendelkezései mellett a Pénztárgéprendeletben foglaltakra kell figyelemmel lennie. A nyugtaadási kötelezettség pénztárgéppel történő teljesítéséhez (2015. január 1-jétől) online adatkapcsolatra képes pénztárgép alkalmazandó, függetlenül attól, hogy az adóalany a pénztárgépet a saját döntése vagy jogszabályi kötelezettség alapján alkalmazza.

15.2.1. A nyugta adattartalma

A nyugtának legalább a következő adatokat kell tartalmaznia:

- a nyugta kibocsátásának kelte;
- a nyugta sorszáma, amely azt kétséget kizáróan azonosítja;
- a nyugta kibocsátójának adószáma, valamint neve és címe;
- a termék értékesítésének, szolgáltatás nyújtásának adót is tartalmazó ellenértéke.

Abban az esetben, ha a nyugta egyúttal az abban megjelölt szolgáltatás igénybevételére is jogosít, akkor a nyugta kibocsátásának kelte helyett elegendő azt az időpontot, illetve időszakot feltüntetni, amikor a nyugtában megjelölt szolgáltatás igénybe vehető.

Nyugtaadási kötelezettsége alól az adóalany egyedi engedély alapján nem mentesíthető, e kötelezettség alól csak törvényi előírás alapján lehet mentesülni.

Törvényi előírás alapján mentesül a nyugtaadási kötelezettség alól az adóalany abban az esetben, ha

- sajtóterméket értékesít;
- a szerencsejáték szervezéséről szóló törvény hatálya alá tartozó szerencsejáték-szolgáltatást nyújt;
- kezelőszemélyzet nélküli automata berendezés útján teljesíti a termék értékesítését, a szolgáltatás nyújtását.

15.3. Online pénztárgéppel történő adatszolgáltatás

15.3.1. A bevezetés előzményei

Az adatszolgáltatási kötelezettségek körében speciális jelleget képvisel az online pénztárgéppel történő adatszolgáltatás. Bevezetése a magyar jogrendszerbe 2013-ban történt, eleinte fokozatosan, napjainkra azonban már minden pénztárgéphasználatra kötelezett adózónak így kell teljesítenie ezt az adókötelezettségét.

Mivel a bevételek rögzítéséhez és a pénztárgépek használatához kapcsolódó visszaélések számos esetben kevés „befektetést” igényelnek – a bevételek eltitkolásához önmagában elegendő például a nyugtaadás elmulasztása az értékesítés során, vagy csupán a valóstól eltérő ellenérték rögzítése –, az elmúlt évek adóhatósági ellenőrzéseinek tapasztalatai alapján az adózók igen jelentős hányada követett el valamilyen jogszabálysértést ebben a körben. Ezzel pedig egyszerre károsították meg a költségvetést – hiszen forgalmuk egy részének eltitkolásával nem a valós bevételeik arányában járultak hozzá az állam adóbevételeihez –, valamint a tisztességesen működő piaci szereplőket, mivel jogsértő magatartással jutottak olyan előnyhöz, amely által kedvezőbb működési feltételeket teremthettek maguknak.

Az adóhatósággal online kapcsolatra képes pénztárgépekre történő áttérés célja ennek megfelelően:

- elsődlegesen a pénztárgépek használata során elkövetett visszaélések visszaszorítása,
- az adómorál javítása,

- az adórés csökkentése, valamint
- a költségvetési bevételek növelése.

Az Áfa tv. 2013. január 1-jétől hatályba lépett módosítása [Áfa tv. 178. § (1a) bekezdése] teremtette meg az online adatkapcsolat jogszabályi alapját, kimondva, hogy a nyugtaadási kötelezettség gépi teljesítése esetén az így kiállított nyugták, számlák, valamint a pénztárgép adatairól az adóalany – jogszabály szerint – rendszeresen adatot kell szolgáltatnia az állami adóhatóság részére, amely adatokat az adóhatóság kizárólag az Art. szerinti adózók ellenőrzéséhez, ellenőrzésre történő kiválasztásához használhat fel az adó megállapításához való jog elévülési idején belül.

A megvalósítás tekintetében egy Európában egyedülálló megoldás született a pénztárgépek és az adóhatóság közötti online kapcsolat megteremtésére, amelynek központi eleme az úgynevezett adóügyi ellenőrző egység (AEE) lett. Ez a pénztárgép

- önállóan elkülöníthető,
- zárt,
- elektronikus

adattároló és mobil adatkommunikációs egysége,

amely a jogszabályokban meghatározott adattartalmú adóügyi bizonylatokat, valamint az azok elválaszthatatlan részét képező elektronikus nyilvántartásokat tartalmazza, továbbá biztosítja és ellátja a pénztárgép és az adóhatóság közötti titkosított adatkommunikációt.

Az adóügyi ellenőrző egység tehát biztosítja egyrészt a pénztárgépben keletkező adatok hiteles rögzítését és megőrzését, másrészt ezeknek az adóhatóság felé történő továbbítását.

Mindezek a gyakorlatban azt jelentik, hogy a pénztárgéphasználatra kötelezett adózóknak olyan pénztárgépet kell üzemeltetniük, amely az adóhatóság szerverével folyamatosan kapcsolatban van, és – főszabály szerint – e kapcsolaton keresztül online módon teljesül a rendszeres adatszolgáltatás. Másfelől az online kapcsolatnak köszönhetően az adóhatóság adott esetben közvetlenül, alkalmyszerűen – a rendszeres online adatszolgáltatáson túl – is lekérdezheti a pénztárgépen lévő adatokat.

Az online adatszolgáltatási kötelezettség teljesítésének részletszabályait, vagyis azt, hogy az adóügyi ellenőrző egységben tárolt adatokat milyen tartalommal, milyen formában és milyen módon kell továbbítani az adóhatóság felé, a pénztárgépek műszaki követelményeiről, a nyugtakibocsátásra szolgáló pénztárgépek forgalmazásáról, használatáról és szervizeléséről,

valamint a pénztárgéppel rögzített adatok adóhatóság felé történő szolgáltatásáról szóló NGM-rendelet [48/2013. (XI. 15.) NGM rendelet, a NGM rendelet, azaz a Pénztárgéprendelet] Pénztárgéprendelet] határozza meg.

15.3.2. Az online pénztárgépek használatához kapcsolódó kötelezettségek

Az online pénztárgépek használatához kapcsolódó kötelezettségek – és ezzel az ellenőrzések tárgya – alapvetően két nagy csoportba sorolhatók.

Az egyik csoportot azok az adókötelezettségek alkotják, amelyek egyrészt a már hivatkozott pénztárgépi adatszolgáltatási, másrészt a számla- és nyugtakibocsátási kötelezettséget foglalják magukban. A másik főként a pénztárgépek üzemeltetéséhez kapcsolódó technikai, kezelési és adminisztratív kötelezettségeket tartalmazza.

A számla- és nyugtakibocsátási kötelezettség szempontjából irányadó, Áfa tv.-ben foglalt előírásokat az előzőekben már ismertettem.

Összegzőképpen az alábbiak emelendők ki: az áfaalany – az Áfa tv. számlaadási kötelezettségre vonatkozó általános szabálya értelmében – köteles számlát kibocsátani (főszabály) a belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítéséről, szolgáltatásnyújtásáról a termék beszerzője, a szolgáltatás igénybe vevője részére.

A számlakibocsátási kötelezettség a számla kiállítása mellett a számlának a jogosult (termékbeszerző, szolgáltatást igénybe vevő) részére történő átadását, eljuttatását is magában foglalja.

Bizonyos esetekben mentesül az adóalany a számlakiállítási kötelezettsége alól. Ennek egyik esetköre a következő:

Áfával számítottan 900 ezer forint értékhatár alatt mentesül a számlaadási kötelezettség alól az adóalany, ha a termék megvásárlója vagy a szolgáltatás igénybe vevője olyan nem adóalany személy, aki az ügylet ellenértékét – a teljesítés napjáig – készpénzzel, készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel megtéríti, és számla kibocsátását nem kéri.

Amennyiben az adóalany ezen indok alapján mentesül a számlaadási kötelezettség alól, akkor nyugtaadási kötelezettség terheli.

A Pénztárgéprendelet 1. melléklete határozza meg azokat az eseteket, amelyekben az adóalany köteles a nyugtaadási kötelezettséget pénztárgép alkalmazásával teljesíteni.

Nyugtaadási kötelezettségüknek kizárólag pénztárgéppel tehetnek eleget az alábbi adóalanyok, illetve üzletek:

- a gyógyszerértékesítők,
- a TEAOR 08 45.20 szerinti gépjárműjavítási, -karbantartási,
- a 45.32 szerinti gépjárműalkatrész-kiskereskedelmi,
- a 45.40 szerinti motorkerékpár- és motorkerékpáralkatrész-kereskedelmi, -javítási,
- a 47.1–47.7 és 47.91 szerinti kiskereskedelmi,
- a 49.32 szerinti taxis személyszállítási,
- az 56.1 és 56.3 szerinti vendéglátási,
- az 55.1–55.3 szerinti szálláshely-szolgáltatási (kivéve a falusi szálláshely-szolgáltatási),
- a 66.12 szerinti értékpapír- és árutőzsdei ügynöki tevékenységből kizárólag a pénzváltási,
- a 77.1–77.2 és 77.33 szerinti kölcsönzési,
- a 86.10 szerinti fekvőbeteg-ellátási tevékenységből kizárólag a plasztikai sebészeti,
- a 93.29 szerinti m. n. s. egyéb szórakoztatási, szabadidős tevékenységből kizárólag a táncteremi, diszkóműködtetési,
- a 95.1–95.2 szerinti javítási,
- a 96.01 szerinti textil- és szőrmemosási, -tisztítási tevékenységből kizárólag mindenfajta ruházat (beleértve a szőrmét) és textil gépi vagy kézi mosási és vegytisztítási, vasalási,
- a 96.04 szerinti fizikai közérzetet javító szolgáltatási, valamint
- a 93.13 szerinti testedzési

szolgáltatási tevékenységet folytató valamennyi adóalany, üzlet, mozgóbolt – kivéve:

- a betétdíjas göngyöleget visszaváltó üzlet,
- a csomagküldő kereskedelem, kivéve annak nyílt árusítást végző üzlete, bemutatóterme,
- az ipari – kivéve élelmiszeripari – tevékenységet folytató egyéni vállalkozó, ha termelési és értékesítési tevékenységét ugyanabban a helyiségben folytatja,
- a termelői borkimérés,
- az utazási iroda, utazási ügynökség, turisztikai szolgáltató iroda az utazási szolgáltatásai tekintetében.

Ugyancsak kizárólag pénztárgéppel adhatnak nyugtát kiskereskedelmi értékesítésük tekintetében a TEAOR 08 46.2–46.7 szerinti nagykereskedelmi tevékenységet folytató adóalanyok, üzletek.

15.3.3. A pénztárgépek üzemeltetéséhez kapcsolódó kötelezettségek

A kötelezettségek másik nagy csoportja alatt elsősorban a pénztárgépek üzemeltetéséhez kapcsolódó technikai, kezelési és adminisztratív kötelezettségeket kell érteni.

Ilyenek például:

- a napi nyitás és zárás elvégzése, a napi forgalmi jelentés készítése;
- a rendszer működéséhez kapcsolódó garanciális jelentőséggel az adóügyi ellenőrző egység megőrzésének kötelezettsége, a pénztárgép kötelező éves felülvizsgálatának elvégeztetése;
- adminisztratív típusú kötelezettségként a pénztárgépet érintő meghatározott események bejelentése az adóhatósághoz, a pénztárgépnapló vezetése.

A számla és a nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák adóhatósági ellenőrzéséről szóló 23/2014. (VI. 30.) NGM rendelet tartalmazza

- a nyomtatvány felhasználásával kibocsátott nyugtára és számlára,
- a számlázóprogrammal előállított számlára, valamint
- a számítógéppel előállított nyugtára

vonatkozó előírásokat.

Ez a pénztárgéppel és taxaméterrel kibocsátott számlára és nyugtára csak annyiban terjed ki, amennyiben arra vonatkozólag kifejezetten rendelkezik. Ilyen – jelen téma szempontjából kiemelő – rendelkezése például az 1 § (4) bekezdése:

„Pénztárgéppel kiállított nyugta adóigazgatási azonosításra való alkalmasságának feltétele, hogy a pénztárgép megfeleljen a pénztárgépek műszaki követelményeiről, a nyugtakibocsátásra szolgáló pénztárgépek forgalmazásáról, használatáról és szervizeléséről, valamint a pénztárgéppel rögzített adatok adóhatóság felé történő szolgáltatásáról szóló rendeletben (Pénztárgéprendelet) meghatározott feltételeknek.”

Adóigazgatási azonosításra alkalmas nyugta kibocsátására – az előzőekből kiindulva – az a pénztárgép felel meg, amelynek forgalmazását a jogszabályban meghatározottak szerint engedélyezték, és amelyet a jogszabályban meghatározottak szerint helyeztek üzembe (itt jogszabály alatt a Pénztárgéprendeletet kell érteni).

Az engedélyezési eljárás lefolytatásához szükséges, adótitoknak minősülő adatokról az állami adó- és vámhatóság tájékoztatja az engedélyező hatóságot, amely jelenleg Budapest Főváros Kormányhivatala.

Az engedélyező hatóság a honlapján folyamatosan nyilvánosságra hozza

- az érvényes forgalmazási engedéllyel rendelkező pénztárgéptípus megnevezését, engedélyszámát és az engedély kiállításának dátumát, valamint a forgalmazó nevét és címét;
- a visszavont forgalmazási engedélyek engedélyszámát, az engedély visszavonásának dátumát, a visszavonás okát, a visszavonással érintett pénztárgéptípus megnevezését, valamint a forgalmazó nevét és címét;
- a forgalmazó jogutód nélküli megszűnése miatt érvénytelenné vált forgalmazási engedély számát és az érvénytelenné válás időpontját;
- a forgalmazó jogutóddal történő megszűnése esetén a jogelő és a jogutód nevét és címét, a pénztárgép típusát, valamint a forgalmazási engedély számát és átírásának időpontját.

A jogszerű működés, működtetés fenntartása érdekében a jogi szabályozás garanciális jelleggel tartalmazza, hogy pénztárgép szervizelését csak nyilvántartásba vett szerviz végezheti, érvényes műszerési igazolvánnyal és plombanyomóval rendelkező műszerésze útján.

A pénztárgép forgalmazásával, üzemeltetésével, szervizelésével kapcsolatos, jogszabályban meghatározott kötelezettségeket – a kötelezettség fennállása alatt és az azt követő ötödik naptári év végéig – az állami adó- és vámhatóság ellenőrzi. Jogsértés észlelése esetén az Art. szabályai szerint mulasztási bírság szankciót alkalmazhat.

Emellett az üzemeltető, a forgalmazó, a szerviz vagy más személy ellenőrzése során talált pénztárgépet – átvételi elismervény ellenében, legfeljebb 15 napra – vizsgálat céljából bevonhatja, ha a pénztárgéppel történő visszaélés gyanúját észleli, és a tényállás másként nem tisztázható. A bevont pénztárgépet – annak megállapítása érdekében, hogy megfelel-e a jogszabályban meghatározott műszaki követelményeknek – átadja az azt engedélyező hatóságnak. A bevonás időszaka alatt az adózó a nyugtakibocsátási kötelezettségét, ha másik pénztárgéppel is rendelkezik, annak

alkalmazásával, pénztárgép hiányában pedig kézi úton előállított nyugtával teljesíti.

Ha az ellenőrző vizsgálat eredményeként megállapítást nyer, hogy a pénztárgép a jogszabályban meghatározott követelményeknek nem felel meg, és ez befolyásolja az adózással összefüggő funkciókat, továbbá a hiba, hiányosság nem küszöbölhető ki, vagy annak orvoslását az arra kötelezett az előírt határidőn belül nem teljesíti, az online pénztárgépet engedélyező hatóság határozattal előírja a készülék leadását. A leadott pénztárgépet az engedélyező hatóság megsemmisíti, s erről az állami adó- és vámhatóságot értesíti.

15.3.4. A bevezetés eredményei

Az online pénztárgép olyan ellenőrzés-támogató eszköz az adóhatóság kezében, amely az adóügyi ellenőrző egységben tárolt adatok rendszeres továbbításával és az információk azonnali elérésének lehetőségével, valamint az adatok feldolgozását segítő adóhatósági informatikai háttérrel és eszközparkkal együtt alkot hatékonyan működő rendszert.

A pénztárgépekből beérkezett adatok nemcsak számszerűsítik az adózó értékesítési tevékenységét – bár már például önmagában az adózó által kibocsátott nyugták darabszáma vagy az azokban szereplő összegek is „beszédese” lehetnek –, hanem azok elemzésével és összehasonlításával az adózó működésére, értékesítési gyakorlatára, üzletvitelére vonatkozóan is olyan következtetések vonhatók le, amelyek alkalmasak a visszaélésre irányuló adózói magatartások kiszűrésére.

Ennek számos módja közül az egyik, hogy az online pénztárgépek által szolgáltatott adatokból felépülő adatpiacok segítségével az adóhatóságnak lehetősége nyílik már informatikai úton vizsgálni a hasonló körülmények között, azonos tevékenységet végző vállalkozásokat, és összehasonlító elemzések segítségével kiválasztani azokat a kockázatosnak minősített adózókat, amelyeknél fennáll a bevétel eltitkolásának gyanúja.

Az online pénztárgépekből folyamatosan érkező adatok birtokában az adóhatóságnak az ellenőrzést követően is lehetősége van figyelemmel kísérni és kontrollálni az adózó tevékenységét anélkül, hogy újabb helyszíni ellenőrzést kellene végeznie. Emellett a pénztárgépből az adóhatósághoz érkező adatok nemcsak a kiválasztáshoz vagy a forgalomszámláláshoz

kapcsolódó elemzésekben jelentenek segítséget, hanem önmagukban is jól használhatóak például helyszíni ellenőrzés során a tényállás feltárásában.

Az elmúlt időszak ellenőrzési tapasztalatai alapján az online pénztárgép bevezetésével kapcsolatos célok megvalósulni látszanak, hiszen érezhetően javult az adózók jogkövető magatartása, és csökkenőben van az a korábban tapasztalt kiemelkedő mértékű mulasztási arány, amely a nyugtaadási kötelezettség teljesítését jellemezte.

15.4. Online számlaadat-szolgáltatás

Az Áfa tv. 2018. július 1-jétől hatályos 10. számú mellékletének (Összesítő jelentés) 6. pontjában foglaltak szerint az áfa alanya külön jogszabályban meghatározott elektronikus módon adatszolgáltatást teljesít az állami adó- és vámhatóság részére azon számlázási funkcióval rendelkező programmal kibocsátott számlák külön jogszabályban meghatározott adattartalmáról, amelyekben egy másik, belföldön nyilvántartásba vett adóalanyra áthárított adó összege a 100 ezer Ft-ot eléri vagy meghaladja. Az adóalanynak az ezen számlákat érintő módosításról vagy érvénytelenítésről is elektronikus adatszolgáltatást kell teljesítenie.

A belföldi adóalanyok közötti ügyletekről történő adatszolgáltatás nem új keletű kötelezettsége az áfaalanyoknak, hiszen 2013. január 1-jétől 2 millió forint áfatartalomtól kötelező volt a számlák adatait tételesen és utólagosan a hatóság rendelkezésére bocsátani (belföldi áfaösszesítő). Ezt az értékhatárt a jogalkotó 2015. január 1-jétől 1 millió forintra csökkentette. A 2018. július 1-jétől alkalmazandó online számlaadat-szolgáltatás bevezetésével tulajdonképpen ez a kötelezettség alakult át, az értékhatár változása mellett legmarkánsabban az adatszolgáltatás módját érintve.¹⁰⁹

A számlázóprogramok automatikus és elektronikus adatszolgáltatásának kialakítása két okból is fontos. A kiállított számlákról történő valós idejű, strukturált formában történő adatszolgáltatás lehetővé teszi az adatok gyors elemzését, és azok felhasználásával az ellenőrzés támogatását, az adócsalások mielőbbi feltárását. Másrészt a rendszer bevezetése egy folyamat következő állomásának is tekinthető, hiszen az adóhatóság rendelkezésére álló adatok felhasználásával lehetővé válik akár az áfabevallások kiajánlása

¹⁰⁹ SINKÁNÉ dr. CSENDES Ágnes: Mit kell tudni az online számla adatszolgáltatásról? *Adóvilág*, 2018. évi 8. sz. 4.

az adóalanyok felé, figyelemmel arra az adóhatóságokkal szembeni jogos elvárásra, hogy a digitális adatrobbanás következtében rendelkezésükre álló nagyszámú adatot valamilyen hasznosítható formában állítsák az adózók szolgálatába.¹¹⁰

A beküldendő adatok körében az Áfa tv. 169. §-ára (a számla kötelező adattartalmára) utal vissza a jogszabály, az abban foglalt adatok szolgáltatása kötelező. Az adózó saját döntése alapján több adatot is beküldhet, azonban csak XSD-formátumban teheti meg.

Az adatszolgáltatási kötelezettség vonatkozik a számlázóprogrammal és a nyomdai úton előállított nyomtatvány felhasználásával előállított számlákra is, de az adatszolgáltatás módja és határideje jelentősen eltér. Az online pénztárgéppel előállított számlákról továbbra is a pénztárgép szolgáltat adatot.

Az adatszolgáltatás – függetlenül attól, hogy számlázóprogramot vagy kézi számlát használ a vállalkozás – kizárólag az adatszolgáltatásra kötelezett vállalkozásnak a NAV Online Számla felületén biztosított regisztrációját követően kezdhető meg.

Míg a számlakibocsátás tekintetében megszűnik az utólagos, tételes adatszolgáltatási kötelezettség, addig a számla befogadójának oldalán megmarad a bevalláshoz kötött, utólagos, tételes belföldi összesítő jelentés.

15.4.1. Az adatszolgáltatás módja

Az adatszolgáltatásra kötelezett adózó nevében az arra jogosult törvényes képviselő vagy állandó meghatalmazott regisztrálhat (elsődleges felhasználó).

A lekérdezési jogokkal az elsődleges felhasználók ruházhatják fel a másodlagos felhasználókat. Szükség van egy úgynevezett technikai felhasználó regisztrálására is. A számlázóprogram és a NAV szervere közötti kommunikáció során az adatszolgáltatás a technikai felhasználó révén történik, akinek adatait meg kell adni a számlázóprogram számára.

Az adatszolgáltatás egy folyamat, amely akkor minősül teljesítettnek, ha megfelelő módon történt, és az adóhatóság rendszere visszaigazolta a sikeres feldolgozást.

¹¹⁰ SINKÁÉ dr. CSENDES Ágnes: Mit kell tudni az online számla adatszolgáltatásról? *Adóvilág*, 2018. évi 8. szám 4. oldal

A feldolgozás eredményéért a számlázóprogramhoz kell „bekérdezni”, és akkor megfelelő az alkalmazás, ha a feldolgozás eredményét az adózó számára értelmezhető formában megmutatja.

A feldolgozás eredményeként háromféle válaszüzenet érkezik: rendben (nincs teendő), warning (figyelmeztetés, az adatszolgáltatás feldolgozható, de például összefüggési hiba van), vagy error (az adatszolgáltatás nem feldolgozható, blokkoló hiba). Error válaszüzenet esetén az adatszolgáltatást meg kell ismételni.

Nyomtatvány (például számlatömb) alkalmazásával történő számlázás (kézi számlázás) esetén a számla adatait webes felületen kell rögzíteni. Az adatszolgáltatást öt naptári napon belül kell teljesíteni. Ez a határidő rövidül akkor, ha a számla 500 ezer forint vagy azt meghaladó összegű áthárított adót tartalmaz. Ez esetben már a számlakibocsátás utáni napon rögzíteni kell a webes felületen. Ugyanez a webes felület szolgál a hibás adatszolgáltatás vagy üzemszünet esetén előírt esetleges manuális adatbevitelre.

Az adatszolgáltatással érintett számlákat az adózók a beküldést követően lekérdezhetik, akár kibocsátói, akár befogadói oldalon szerepelnek az ügyletben.

A járulékos adózói terhek csökkentése, a számlázóprogramok használatának elterjesztése, valamint az elektronikus számlázás ösztönzése érdekében a NAV ingyenesen használható számlázóprogramot készített az adózók számára.

[Jogi szabályozás: a számla és a nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák adóhatósági ellenőrzéséről szóló 23/2014. (VI. 30.) NGM rendelet módosításáról szóló 2/2018. (VI. 1.) PM rendelet.]

Ellenőrző kérdések

1. Mi volt az adóhatósággal online kapcsolatra képes pénztárgépekre történő áttérés célja?
2. Mi az AEE?
3. Ismertesse a számla- és nyugtakibocsátási kötelezettségre vonatkozó főbb szabályokat!
4. Soroljon fel hatot azon adóalanyok közül, akik/amelyek nyugtaadási kötelezettségüknek kizárólag pénztárgéppel tehetnek eleget!
5. Ismertesse az online pénztárgép bevonására vonatkozó szabályozást!
6. Ismertesse az elektronikus számla fogalmát, és soroljon fel legalább hatot a számla kötelező tartalmi elemeiből!
7. Melyik az a három alapkövetelmény, amelyet minden elektronikus számlának teljesítenie kell?
8. Ismertesse az online számlaadat-szolgáltatás Áfa tv.-beli szabályát!

16. A MOSS és egyéb speciális eljárások

Az alábbiakban olyan speciális adóhatósági eljárásokról lesz szó, amelyek szintén az adóztatás részét képezik, de nem sorolhatók be az állami adó- és vámhatóság klasszikus adóügyi, ellenőrzési és végrehajtási feladatai körébe.

16.1. Távolról nyújtható szolgáltatások – a MOSS-rendszer

Az elektronikusan nyújtott szolgáltatások, a hírközlési szolgáltatások, valamint a rádiós és audiovizuális médiaszolgáltatások nem vehetők igénybe valamilyen hálózathoz történő kapcsolódás nélkül. E három szolgáltatástípust az uniós héaszabályozás együttesen távolról is nyújtható szolgáltatásoknak nevezi, és ezeket az előbb említett rokon vonásukból kiindulva egységesen szabályozza [2006/112/EK (héta)irányelv].

A hazai adójogban az áfaszabályozásban találunk definitív rendelkezéseket az elektronikus ügyletekre nézve. Az Áfa tv. XIX. fejezete határozza meg a telekommunikációs, rádiós és audiovizuális médiaszolgáltatásokkal, valamint az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokkal kapcsolatos *különös szabályokat*.

Az Art. XIII. fejezete ugyancsak foglalkozik a távolról is nyújtható szolgáltatásokat kínáló adózókra vonatkozó különös szabályokkal.

A különös szabályozás azt írja elő, hogy az Áfa tv. szerint belföldön letelepedett, de a teljesítési hely szerinti tagállamban nem letelepedett, valamint az Európai Unió területén nem letelepedett adóalany, aki nem adóalany részére távolról is nyújtható szolgáltatást nyújt, az e szolgáltatása utáni hea (hozzáadottértékadó)-fizetési és -bevallási kötelezettségének *választása szerint* az állami adó- és vámhatóság útján tesz eleget. Ha az adózó a különös szabályozás alkalmazását választja, azt köteles alkalmazni minden olyan teljesítési hely szerinti tagállam tekintetében, ahol nem telepedett le.

Ezen előírások gyakorlati megvalósítását szolgálja a 2015. január 1-jén hatályba lépett szűkített egyablakos ügyintézés, amely lehetővé teszi a nem adóalanyok részére távközlési szolgáltatást, műsorszolgáltatást vagy



elektronikus szolgáltatást nyújtó adóalanyok számára, hogy ha olyan tagállamban nyújtanak szolgáltatásokat, ahol nem telepedtek le, akkor az e szolgáltatásaikra vonatkozó héabevallásukat azon tagállam webes portálján keresztül nyújtják be, amelyben azonosítóval rendelkeznek.

Ez az ügyintézési rendszer nem kötelező, csupán az egyszerűsítést szolgálja, tekintve, hogy a teljesítés helye nem a szolgáltató szerinti, hanem a szolgáltatás igénybe vevője szerinti tagállam. A rendszer lehetővé teszi az adóalanyok számára, hogy ne kelljen minden fogyasztás helye szerinti tagállamban nyilvántartásba vétetni magukat.

A MOSS (angolul: Mini One Stop Shop, bevett magyar nevén: „mini egyablakos rendszer”) a távolról is nyújtható szolgáltatást nem adóalanyoknak nyújtó adózók különös szabályozás szerinti közösségi egyablakos rendszere.

A magyar MOSS-rendszerben részt vevők köre:

- az Áfa tv. szerint belföldön letelepedett, de a teljesítési hely szerinti tagállamban nem letelepedett (uniós), valamint
- az EK területén nem letelepedett (nem uniós) adóalany, aki a Közösség területén illetőséggel bíró (vagyis a Közösségben letelepedett, ennek hiányában ott lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező) nem adóalany részére
 - telekommunikációs szolgáltatást,
 - rádiós és audiovizuális médiaszolgáltatást,
 - elektronikus úton nyújtott szolgáltatást,

azaz távolról is nyújtható szolgáltatást nyújt, az ezen szolgáltatása utáni héafizetési és -bevallási kötelezettségének – választása szerint – az állami adóhatóság útján valamelyik különös szabályozás alapján tesz eleget.

Távolról is nyújtható szolgáltatások:

- Telekommunikációs szolgáltatások: vezetékes és mobiltelefon-szolgáltatások, interneten keresztül nyújtott telefonos szolgáltatások, hangposta- és faxszolgáltatások, internet-hozzáférés stb.
- Rádiós és audiovizuális médiaszolgáltatások: rádió- vagy televízióhálózaton keresztül közvetített vagy továbbközvetített rádió- vagy televízió-műsorszámok; az interneten vagy hasonló elektronikus hálózaton keresztül terjesztett (IP-streaming) rádió- vagy televízió-műsorszámok, amennyiben a műsorszolgáltatásra rádió- vagy televízióhálózaton történő közvetítéssel vagy továbbközvetítéssel egyidejűleg kerül sor, vagyis ha az interneten élőben követhető a műsor. (Ha például már

egy feltöltött filmet lehet bármikor letölteni és megnézni, akkor az már nem médiaszolgáltatás, hanem elektronikus úton nyújtott szolgáltatás).

- Elektronikus úton nyújtott szolgáltatás: webhelyszolgáltatások biztosítása, szoftverértékesítés és -frissítés, zenék, filmek, játékok biztosítása, képek, szövegek, információk szolgáltatása, távoktatás stb., ha a szolgáltatásnyújtás és -igénybevétel globális információs hálózaton keresztül történik. (Nincs kimerítő felsorolás, tekintve, hogy az információtechnológia igen széles körű, és folyamatosan változik.)

A MOSS-rendszer bevezetését az indokolta, hogy megváltozott a távolról is nyújtható szolgáltatások Áfa tv. szerinti „teljesítési hely” szabálya.

2014. december 31-éig uniós adózók esetében a telekommunikációs, rádiós és audiovizuális médiaszolgáltatás, illetve elektronikus úton nyújtott szolgáltatás tekintetében a teljesítés helye a *szolgáltatásnyújtó* letelepedése szerint alakult. Nem uniós adózók esetében a Közösség területén letelepedett nem adóalany igénybe vevő részére elektronikus úton nyújtott szolgáltatás esetében a teljesítés helye az *igénybe vevő* letelepedése szerint alakult; telekommunikációs, valamint rádiós és audiovizuális médiaszolgáltatások esetében akkor, ha a tényleges igénybevétel vagy vagyoni előnszerzés is ebben a tagállamban volt, vagyis: a teljesítés a tényleges fogyasztás helyéhez igazodott.

2015. január 1-jétől a nem adóalany igénybe vevő részére távolról is nyújtható szolgáltatások teljesítésének helye mindkét esetben (uniós és nem uniós adózóknál egyaránt) az igénybe vevő letelepedése szerint a tényleges fogyasztás helyéhez igazodik.

A MOSS-rendszer mind az adózók, mind az adóhatóság számára előnyökkel jár.

Adózoói oldalról kiemelendő, hogy minden fogyasztás (vagyis a teljesítés helye) szerinti tagállamban adókötelezettség (bejelentési, bevallási, befizetési) keletkezik, de az adókötelezettségek teljesítése során problémát okoznak a nyelvi nehézségek, a túlzott adminisztráció, a helyi szabályok/rendszerek ismeretének hiánya, a tagállamonként különböző bevallások/nyilvántartások, továbbá a tagállamonkénti utalások többletköltséget okoznak az adózóknak. E problémák kiküszöbölésére alkalmas a MOSS közösségi egyablakos rendszer: arra ad lehetőséget, hogy az adózó saját, letelepedése szerinti tagállamán keresztül intézze a többi tagállamban jelentkező adókötelezettségeit.

Az adóhatóság oldaláról az alábbiakban foglalhatók össze az előnyök:

- Az adminisztrációs teher csökken: a külföldi adóalanyoknak nem kell minden egyes magyar nem adóalany igénybe vevő számára teljesített távszolgáltatásaik miatt tömegesen bejelentkezniük, rendszeres bevallásokat beadniuk; gyorsabb, automatizált e-ügyintézésre van lehetőség.
- Egységes bevallások vannak, amelyeket a fogyasztás tagállamként csak akkor kapunk meg, ha érintettek vagyunk.
- Egyszerűbb, automatizálható ellenőrzések végezhetők a kötelező elektronikus nyilvántartásokra vonatkozóan.
- Magyar adózó magyar adókötelezettségével nem keveredik: a magyar MOSS-adóalanyok a belföldi teljesítési helyű távszolgáltatásaik utáni adókötelezettségeiket továbbra is a rendes áfabevallásban rendezik.

16.1.1. A MOSS-rendszeren keresztül benyújtott héabevallással kapcsolatos tudnivalók

A MOSS-adózók negyedévente héabevallás benyújtására kötelezettek, a bevallás határideje: az adómegállapítási időszakot követő húsz napon belül (például 2015. I. negyedévéről 2015. április 20-ig kellett bevallást benyújtani).

A héabevallást euróban kell elkészíteni. Azokban a tagállamokban, ahol az eurót nem vezették be, történhet nemzeti pénznemben a bevallás, de a többi, bevallásban érintett tagállamnak csak euróra átváltott összegeket lehet továbbítani. Az átváltási árfolyam az adómegállapítási időszak utolsó napján érvényes EKB-árfolyam.

A MOSS-áfabevallásnak tartalmaznia kell az adóalany eladásának adatait bárhol az EU-ban. Az azonosító tagállam egyedi hivatkozási számot generál minden egyes MOSS-héabevalláshoz, és tájékoztatja az adóalanyt erről a számról. Ez az adóalany referenciája a megfelelő befizetés utalásához.

Az azonosítót kiadó tagállam a bevallás benyújtási határidejét követő tizedik napon elektronikus úton figyelmezteti a MOSS-os héabevallás benyújtását elmulasztó adóalanyokat erre a kötelezettségükre, és tájékoztatja a többi tagállamot a figyelmeztetés megküldéséről (példa: a 2018. I. negyedévi bevallás esedékessége 2018. április 20. – bevallás hiányában figyelmeztetést kell kiküldeni az adózónak 2018. április 30-án, és erről a többi tagállam elektronikus értesítést kap).

16.1.2. A befizetésre vonatkozó tudnivalók

A fogyasztás szerinti tagállamban nem letelepedett adóalanynak a hozzáadottérték-adót a héabevallás benyújtásával egy időben, legkésőbb azonban a bevallás benyújtására előírt határidő lejártáig kell befizetni, hivatkozva a befizetés alapjául szolgáló héabevallásra (a bevallási referenciaszám feltüntetése kötelező). Az adózó hibájából beazonosíthatatlan befizetés miatti visszautalás költségei az adózót terhelik.

Az adóbefizetés az azonosítót kiadó tagállam által meghatározott, euróban vezetett bankszámlára történik. (Azok a tagállamok, amelyek nem vezették be az eurót, előírhatják, hogy az adóalanyok az adóbefizetéseket az érintett tagállam nemzeti pénznemében vezetett bankszámlára teljesítsék. Magyarországon ez a Magyar Államkincstár által vezetett euró-devizaszámla.)

Az adózoí befizetéseket az azonosítót kiadó tagállam továbbítja a fogyasztás helye szerinti tagállamoknak – alulfizetés esetén arányosan elosztva a beérkezett összeget.

16.1.3. Nyilvántartási szabályok

A fogyasztás szerinti tagállamban nem letelepedett adóalany nyilvántartást vezet a különös szabályozás hatálya alá tartozó ügyleteiről. A nyilvántartásnak megfelelően részletesnek kell lennie ahhoz, hogy a fogyasztás szerinti tagállam adóhatósága ellenőrizni tudja a héabevallás helyességét.

A nyilvántartást – kérésre – a fogyasztás szerinti tagállam és az azonosítót kiadó tagállam rendelkezésére kell bocsátani elektronikus úton, valamint oly módon kell kezelni, hogy késedelem nélkül és minden egyes nyújtott szolgáltatás tekintetében elektronikus úton rendelkezésre bocsátható legyen.

A nyilvántartást az ügylet teljesítését magában foglaló év december 31-étől számított tíz évig meg kell őrizni.

A rendszernek ellenőrzési vetületei is vannak, ugyanis ha valamely, fogyasztás helye szerinti tagállam adóhatósága úgy ítéli meg, hogy a MOSS-rendszerben szereplő adat nem a valóságot tükrözi, felkérheti a letelepedés helye szerinti tagállam adóhatóságát a tényleges értékesítési adatok ellenőrzéssel történő megállapítására.

16.2. A szokásos piaci ár megállapítása

Az egyéb speciális eljárások körében kiemelést érdemel a szokásos piaci ár megállapítására irányuló eljárás (Art. XXI. fejezet 174. §-tól). Kapcsolt (egymástól nem független) vállalkozások között létrejövő gazdasági kapcsolatok tekintetében a NAV elsősorban azt ellenőrzi, hogy az általuk alkalmazott árak (elszámolóárak vagy transzferárak) megfelelnek-e a szokásos piaci ár elvének.

Ha megnézzük, hogy független vállalkozások hogyan lépnek egymással üzleti kapcsolatba, akkor láthatjuk és tapasztalhatjuk, hogy a közöttük létrejövő ellenértéket és a megvalósítási feltételeket általában a piaci viszonyok határozzák meg. Kapcsolt vállalkozások esetében azonban bizonyos esetekben a piaci viszonyok kevésbé számítanak a kereskedelmi vagy pénzügyi tranzakciók meghatározásakor. Ha a transzferárképzés nem tükrözi a piaci viszonyokat és a szokásos piaci ár elvét, akkor az egyes országok adóbevételei eltorzulhatnak, és bizonyos államokban lévő kapcsolt vállalkozásoknál adóhiány keletkezhet.

Abban a kérdésben, hogy kik a nem független vállalkozások, az egyes anyagi jogszabályok eltérő definíciókat tartalmaznak. Leegyszerűsítve úgy fogalmazhatjuk meg, hogy olyan vállalkozások elsősorban, amelyek egymásban tulajdoni részesedéssel rendelkeznek:

- két vagy több cégben ugyanaz a tulajdonos személye vagy ugyanaz a tulajdonosi kör;
- egyik vállalkozásban a másik vállalkozás többségi tulajdonnal rendelkezik;
- a belföldi társaságnak külföldi anyavállalata van;
- a cég egy külföldi cég magyarországi fióktelepe.

A kapcsolt vállalkozások közötti ügyleteknél – ahogy az előzőekben utaltunk rá – az ár eltérhet a piaci ártól, például egy külföldi termelő cég a belföldi leányvállalatának 30%-os árengedménnyel értékesíti a terméket, amelyet a belföldi leánycég 100%-os áron ad tovább belföldön. Ilyen és hasonló eseteknél a két fél között alkalmazott árat hívjuk transzferárnak. A transzferárrakkal befolyásolni lehet a részt vevő cégek eredményét, ezáltal a fizetendő adó összegét is.

Fontos szempont emellett az is, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti üzleti tranzakciók árképzését nemcsak az adózási elemek téríthetik el a szokásos piaci ellenértéktől, hanem az egyes országokban érvényben

lévő speciális adóterhek, dömpingadók, devizasabályozás, hatósági árak, illetve akár két ország közötti gazdasági ellenérdekek is.

Ennek elkerülésére az OECD-tagországok megegyeztek, hogy a kapcsolt vállalkozások nyeresége a torzítások elkerülése érdekében szükség szerint módosítható.

Az OECD-tagországok egymás közötti és más – nem OECD-tagországgal kötött – kétoldalú adóegyezményeiben is tükröződik az OECD-modellegyezmény 9. cikkének 1. bekezdésében található *szokásos piaci ár elve*:

„Amennyiben a két kapcsolt vállalkozás egymás közötti kereskedelmi vagy pénzügyi kapcsolataiban olyan feltételeket teremt, vagy köt ki, amelyek különböznek a független vállalkozások között alkalmazott feltételektől, úgy az a nyereség, amelyet a vállalkozások egyike e feltételek nélkül elért volna, azonban e feltételek miatt nem realizált, az érintett vállalkozás nyereségéhez hozzászámítható és ennek megfelelően megadóztatható.”

A fenti elv hazai szabályrendszerét a Tao tv. 18. paragrafusában olvashatjuk. Azt látjuk tehát, hogy az előírás a nemzetközi cégcsoportok tagvállalatait nem egységes egészként kezeli, hanem minden egyes vállalkozást teljesen önálló entitásként szemlél. Így azt szükséges minden esetben figyelni, hogy az adott vizsgált ügylet vonatkozásában hogyan viselkedtek a részt vevő felek, és az mennyiben felelt meg a független feleknél piaci körülmények között megvalósult ügyletek körülményeinek, árazási módszerének. A kapcsolt és független ügyleteknek ez az „összehasonlító elemzésnek” nevezett vizsgálata képezi a szokásos piaci ár elve alkalmazásának lényegét.

A transzferár az az ár, amelyet kapcsolt vállalkozások alkalmaznak egymással folytatott ügyleteik során. A szokásos piaci ár pedig az az ár, amelyet független felek összehasonlítható körülmények esetén érvényesítenek vagy érvényesítenének. Amennyiben a transzferár eltér a szokásos piaci ártól, az adózónak adóalap-növelési kötelezettsége keletkezhet, illetve lehetősége nyílna az adózás előtti eredmény csökkentésére a társasági adó vonatkozásában.

Az adózónak abban az esetben kell a transzferár és a szokásos piaci ár közötti különbözettel megnövelnie adózás előtti eredményét, ha az alkalmazott ellenérték következtében adózás előtti eredménye kisebb, mint amennyi a szokásos piaci ár alkalmazása mellett lett volna. Ez jellemzően akkor fordul elő, ha a társaság a szokásos piaci árnál drágábban vesz igénybe szolgáltatást vagy szerez be terméket kapcsolt vállalkozásától, illetve ha

a szokásos piaci árnál alacsonyabb ellenérték felszámítása mellett nyújt szolgáltatást, értékesít terméket kapcsolt vállalkozása részére.

A fentiek analógiájára az adózó abban az esetben csökkentheti adózás előtti eredményét a transzferár és a szokásos piaci ár közötti különbözettel, ha az alkalmazott ellenérték következtében adózás előtti eredménye magasabb, mint a szokásos piaci ár alkalmazása mellett lett volna. Ennek tipikus esete, ha a társaság a szokásos piaci árnál alacsonyabb ellenérték felszámítása mellett vesz igénybe szolgáltatást vagy szerez be terméket kapcsolt vállalkozásától, illetve ha a szokásos piaci árnál magasabb ellenérték felszámítása mellett nyújt szolgáltatást, értékesít terméket kapcsolt vállalkozása részére.

A szokásos piaci árat a következő módszerek valamelyikével kell meghatározni:

- a) összehasonlítható független árak módszerével, amelynek során a szokásos piaci ár az az ár, amelyet független felek alkalmaznak az összehasonlítható eszköz vagy szolgáltatás értékesítésekor a gazdaságilag összehasonlítható piacon;
- b) viszonteladási árak módszerével, amelynél a szokásos piaci ár az esz-
köznek, szolgáltatásnak független felek felé, változatlan formában történő értékesítése során alkalmazott ár, csökkentve a viszonteladó költségeivel és a szokásos haszonnal;
- c) költség és jövedelem módszerrel, amelynek során a szokásos piaci árat az önköltség szokásos haszonnal növelt értékében kell meghatározni;
- d) egyéb módszer alapján, ha a szokásos piaci ár az a)–c) pontokban foglaltak alapján nem határozható meg. (A Tao tv. szerint ilyen még az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer és a nyereségmegosztásos módszer.)

Az állami adó- és vámhatóság kérelemre határozatban állapítja meg a kapcsolt vállalkozások közötti jövőbeni ügyletben érvényesíthető

- szokásos piaci ár meghatározásakor alkalmazandó módszert,
- a megállapítás alapjául szolgáló tényeket, körülményeket,
- valamint ha meghatározható, a szokásos piaci árat, ártartományt (szokásos piaci ár).

A kérelmet a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló külön jogszabály szerinti nyilvántartással megegyező

tartalommal, három példányban kell az állami adó- és vámhatósághoz benyújtani. A kérelemhez csatolni kell az előterjesztő nyilatkozatát arról, hogy a kérelemben megjelölt tényállás megfelel a valóságnak.

A határozat érvényességéhez kétoldalú vagy többoldalú eljárás esetén az állami adó- és vámhatóság és az illetékes külföldi hatóság közötti megállapodás megkötése szükséges.

A kérelem benyújtását megelőzően a kérelmező előzetes konzultációs eljárást kezdeményezhet, amelyben az eljáró hatósággal előzetesen egyeztet az eljárás lefolytatásának feltételeiről, időbeni ütemezéséről, módszeréről, az együttműködés lehetséges módjairól. Az előzetes egyeztetés eredménye a kérelmezőt, illetőleg az eljáró hatóságot a szokásos piaci ár megállapítása céljából folytatott eljárásban nem köti.

A szokásos piaci ár megállapítására irányuló eljárás egyoldalúan, kétoldalúan, illetőleg többoldalúan folytatható le. Ha az ügyletre külföldi állam jövedelemadózást érintő jogszabályát is alkalmazni kell, a kapcsolt vállalkozás kérelmében megjelöli, hogy a szokásos piaci ár megállapítására egyoldalú, kétoldalú, illetőleg többoldalú eljárást választ.

Két- vagy többoldalú eljárás iránti kérelem esetén az állami adó- és vámhatóság a külföldi állam illetékes hatóságával megkötendő megállapodás és a kérelem elbírálásához szükséges adatok beszerzése érdekében eljárást kezdeményez a külföldi állam illetékes hatóságával a kettős adóztatás elkerülése tárgyában kötött nemzetközi egyezménynek a kölcsönös egyeztetési eljárásról szóló vagy ennek megfelelő rendelkezései alapján.

A határozat határozott időre – legalább három, legfeljebb öt évre – érvényes. Az érvényesség időtartama a szokásos piaci ármegállapítással érintett kapcsolt vállalkozások kérelmére egy alkalommal három évre meghosszabbítható, kivéve, ha az eredeti határozat alapjául szolgáló tényállás olyan mértékben megváltozott, hogy a szokásos piaci ár megállapítására új határozatot kellene kiadni.

A szokásos piaci ár megállapítására irányuló eljárás díjköteles.

Az állami adó- és vámhatóság a kérelemben és az ahhoz csatolt mellékletekben, iratokban, elemzésekben, tanulmányokban, kimutatásokban, számításokban, ismertetőkben feltüntetett adatok, körülmények valóságát az ellenőrzésre irányadó szabályok megfelelő alkalmazásával, a határozat meghozatalához szükséges mértékben és módon előzetesen vizsgálhatja (valóságvizsgálat). Az állami adó- és vámhatóság által végzett valóságvizsgálat nem teremt ellenőrzéssel lezárt időszakot.

A szokásos piaci ár megállapítása, a megállapítás módosítása, illetve érvényességének meghosszabbítása tárgyában hozott döntés ellen fellebbezésnek helye nincs, bírósági felülvizsgálata kérhető. Az eljárást 120 nap alatt kell lefolytatni, a határidő két alkalommal hatvan nappal meghosszabbítható.

Az ügyintézési határidőbe

- a külföldi állam illetékes hatóságával folytatott egyeztetés,
- az adóhatóság által lefolytatott valódiságvizsgálat időtartama, illetve
- a hiánypótlásra megállapított határidő

nem számít bele.

A határozatban foglaltak változatlan tényállás esetén a kérelem benyújtásának időpontjára visszamenő hatállyal kötik az adóhatóságot.

16.3. Az állami garancia beváltása

Ugyancsak az állami adóhatóság által lefolytatott speciális eljárások közé tartozik az állami garancia beváltása (Art. XIX. fejezet 163. §), azaz az állam által vállalt helytállási kötelezettség érvényesítése.

Az állami készfizető kezesség azonban nem azonos a polgári jog által szabályozott készfizető kezességgel. A legfőbb elhatároló ismerv, hogy az állam csakis és kizárólag a jogszabályokban – legtöbbször kormányrendeletben – szabályozott, az állam által támogatni kívánt célnak és az erre vonatkozó szabályozásnak megfelelő hitelhez biztosítja a készfizető kezességet. A legismertebb ilyen kezességvállalás a fiatalok lakáshoz jutását célzó, ingatlan vásárlásakor nyújtott állami kezesség (például a Fészekrakó hitel magánszemélyeknek) vagy a vállalkozói hitelek nyújtása kis- és középvállalkozásoknak (például a családi gazdálkodók és más mezőgazdasági kis- és középvüzek kedvezményes hitelezéséhez kapcsolódó kamattámogatás és állami kezességvállalás). A kezességvállalás folyamatában az állam a kezesség érvényesítésekor lép fel, azaz akkor, amikor az eredeti kötelezett (adós) nem tud fizetni a hitelt nyújtó pénzintézetnek.

Az állami garancia (kezesség) beváltására irányuló eljárás kérelemre indul. A hitelt folyósító hitelintézet az ügyben *kizárólagos hatáskörrel* rendelkező Kiemelt Adó- és Vámigazgatósághoz (KAVIG) benyújtott kérelemmel kezdeményezheti az eljárást, a hitelszerződés, valamint a vonatkozó jogszabály(ok)ban meghatározott dokumentumok megküldésével.

Az adóhatóság az állami garancia beváltására irányuló kérelem elbírálása során vizsgálja a garanciabeváltás (kezesség) jogszabályban előírt feltételeinek teljesülését. Az adóhatóság a garanciát, kezességet beváltó jogosultnál (hitelintézetnél) folytatott eljárását szükség esetén kiterjeszti az eredeti kötelezettre is. Ha a hitelintézet eljárása a feltételeknek nem felel meg, az adóhatóság az állami garancia (kezesség) beváltása iránti kérelmet elutasítja.

Az állami garancia beváltásához kapcsolódó eljárás esetén az ügyintézésre nyitva álló határidő kilencven nap. Ha a KAVIG a kérelemnek teljes mértékben helyt ad, akkor a határozat ellen fellebbezésnek helye nincs. A meghozott határozat jogerőre emelkedését követően a hitelintézet részére a kiutalást – az állami költségvetés terhére – a KAVIG kezdeményezi.

Az eredeti kötelezett (adós) vonatkozásában a KAVIG feladata a hitelintézet által a kezesség érvényesítéséhez rendelkezésre bocsátott, valamint az eljárás során keletkezett iratanyag másolatának megküldése a kötelezett adóügyeiben hatáskörrel és illetékességgel rendelkező igazgatóságnak.

A kötelezett adóügyeiben hatáskörrel és illetékességgel rendelkező megyei adó- és vámigazgatóságon – a megküldött iratanyag alapján – az állammal szembeni kötelezettségként előírják a fizetési kötelezettséget. A határozatot hozó (fő)osztály feladata a kötelezettség teljesítésének figyelemmel kísérése. A teljesítési határidő eredménytelen eltelte után, ha a törvényi feltételek fennállnak, a határozatot hozó szervezeti egység kezdeményezi a soron kívüli végrehajtási eljárás megindítását.

A jogerős határozattal előírt kötelezettség végrehajtásában hatáskörrel és illetékességgel rendelkező igazgatóság köteles soron kívül intézkedni az állami kezesség érvényesítéséből származó tartozás behajtásáról. A végrehajtási eljárást az általános szabályok szerint kell lefolytatni. Ha a kötelezett ellen elrendelt végrehajtás nem vezet eredményre, gazdálkodó szervezet esetében felszámolási eljárás megindítását kell kezdeményezni.

Ellenőrző kérdések

1. Sorolja fel a távolról is nyújtható szolgáltatások körét!
2. Mit jelent a MOSS?
3. Mit jelent a szokásos piaci ár elve?
4. Mely módszerekkel lehet meghatározni a szokásos piaci árat az OECD-modellegyezmény szerint?
5. Mi a legfőbb elhatároló ismerv az állami garancia és a készfizető kezesség között?
6. Ismertesse az állami garancia beváltására irányuló eljárás főbb jellemzőit!

Felhasznált irodalom

- A nemzeti együttműködés programja*. Elérhető: www.parlament.hu/irom/39/00047/00047.pdf
- BALÁZS István (2014): *A közigazgatás központi szervei*. Budapest, Nemzeti Közszerzői Egyetem. 23.
- BARÁT Mária szerk. (1994): *A magyar gazdaság vargabetűje*. Budapest, Aula Kiadó. 96–103.
- BENCsik Mária – SZENTKIRÁLYI Andrea: *Az adózás alapjai*. (elektronikus jegyzet)
Forrás: <https://www.scribd.com/document/362350833/Adozas-Alapjai-Jegyzet-2011-03-11> (A letöltés dátuma: 2017. 12. 09.)
- BOTOS Katalin – SCHLETT András – HALMOSI Péter (2015): *Államháztartástan*. Szeged, Szegedi Tudományegyetem Gazdaságtudományi Kar. 36–37. Elérhető: <http://www.eco.u-szeged.hu/oktatas/kepzesek/szint-szerint/mesterkepzes/kozgazdalkodas-es-kozpolitika/allamhaztartastan-jegyzet> (A letöltés dátuma: 2019. 09. 05.)
- BOZSIK Sándor (2017): Adózási alapismeretek. In FELLEGI Miklós szerk.: *Adózási ismeretek*. Miskolc, Miskolci Egyetemi Kiadó. 8. Elérhető: <http://gtk.uni-miskolc.hu/files/12244/Ad%C3%B3z%C3%A1si+ismeretek+jegyzet+2017.pdf> (A letöltés dátuma: 2018. 08. 15.)
- BUZA János (1997): A török kori Magyarország gazdaságtörténete. In HONVÁRI János szerk.: *Magyarország gazdaságtörténete a honfoglalástól a 20. század közepéig*. Budapest, Aula Kiadó. 147–148.
- CZÖNDÖR Szabolcs (2009): Az elektronikus számla jogszabályi háttere és gyakorlata. *Adóvilág*. 13. évf. 4. sz. 2–3.
- DRASKÓCZY István (1990): *A magyar nép története 1526-ig*. Budapest, Ikva kiadó. 64.
- DRASKÓCZY István (1997): A honfoglalástól a 16. századig. In HONVÁRI János szerk.: *Magyarország gazdaságtörténete a honfoglalástól a 20. század közepéig*. Budapest, Aula Kiadó. 51.
- Egyszerű állam: a vállalkozások adminisztratív terheit csökkentő középtávú kormányzati program*. Elérhető: <https://docplayer.hu/853288-Egyszeruallam-kormany-hu.html> (A letöltés dátuma: 2019. 09. 05.)

- FÓNAGY Zoltán (1998): Változó társadalom 1848–49-ben. *Beszélő*, 3. évf. 3. sz. Forrás: <http://beszelo.c3.hu/cikkek/valtozo-tarsadaom-1848%E2%80%93931849-ben> (A letöltés dátuma: 2019. 09. 05.)
- FONT Márta: A középkori Magyar Királyság. Az Árpád-házi királyok kora (970–1301). In ROMSICS Ignác szerk.: *Magyarország története*. Budapest, Akadémiai Kiadó. 81.
- FÖLDES Gábor (2004): *Adójog*. Budapest, Osiris Kiadó.
- GALÁNTAINÉ MÁTÉ Zsuzsanna (2006): *Adó(rendszer)tan, EU-konform magyar adók*. Budapest, Aula Kiadó. 37–42.
- GERGELY András (1991): *Magyarország története (1790–1918)*. Budapest, Ikva kiadó. 47.
- GÖRÖG STAUB Károly – PATAY Géza (2011): *Wekerle Sándor*. Budapest, Helikon Kiadó. 128–129.
- GUNST Péter (1999): *Magyarország gazdaságtörténete (1914–1989)*. Budapest, Nemzeti Tankönyvkiadó. 44–68.
- HELLER Farkas (1943): *Pénzügytan*. Budapest, Magyar Közgazdasági Társaság. 173.
- HERICH György (2015): *Adó 2015 – magyarázatok*. Pécs, Penta Unió Oktatási Centrum. 10.
- HOMOKI-NAGY Mária (2012): Adók és adófizetők. In *Rubicon*, 2012/6. sz. 29.
- HUSZÁR Ernő (1997): *Nemzetközi kereskedelempolitika*. Budapest, Aula Kiadó. 56.
- ILONKA Mária (2004): *Az adózás története az őskortól napjainkig*. Budapest, Nemzeti Tankönyvkiadó. 76.
- JUHÁSZ István szerk.: *Az adózás története*. Forrás: <http://docplayer.hu/238358-Az-adozas-tortenete-osszeallította-dr-juhasz-istvan.html> (A letöltés dátuma: 2017. 12. 09.)
- KÁLLAI Lajos – SZTANÓ Imréné (2000): *Adók, illetékek, járulékok és vámok*. Budapest, Saldo Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt. 38–58.
- KALMÁR János (1992): *Magyarország története a 16–18. században*. Budapest, Ikva kiadó. 39.
- KAPOSI Zoltán (1997): Magyarország gazdaságtörténete 1700–1848. In HONVÁRI János szerk.: *Magyarország gazdaságtörténete a honfoglalástól a 20. század közepéig*. Budapest, Aula Kiadó. 182–183.
- KÖPF László (2003): *Fejezetek a magyar vámigazgatás és a pénzügyőrség történetéből*. Budapest, Tipico Design. 11.
- KRISTÓ Gyula szerk. (1994): *Korai magyar történeti lexikon (9–14. század)*. Budapest, Akadémiai Kiadó. 29.

- MAGASVÁRI Adrienn (2015): Adó- és vámhatóságok szervezeti integrációja – bilaterális összehasonlítás, avagy egy tanulmányút tapasztalatai. In ZSÁMBOKINÉ FICSKOVSZKY Ágnes – SZABÓ Andrea szerk.: *Az adó- és vámszolgálatok aktuális kihívásai*. Budapest, Magyar Rendészettudományi Társaság. 172. Forrás: http://archiv.rtk.uni-nke.hu/uploads/media_items/az-ado-es-vamszolgalatok-aktualis-kihivaisai.original.pdf (A letöltés dátuma: 2018. 01. 06.)
- Magyarország konvergenciaprogramja 2011–2015. Elérhető: www.slideshare.net/helyipenz/magyarorszg-konvergencia-programja-2011-2015
- MIHICS Henrik (2015): Az EKAER-rel kapcsolatos legfontosabb tudnivalók. *Adóvilág*, 19. évf. 1–2. sz. 3–13.
- MÓRICZ Ákos (2018): *Az új közúti ellenőrzési módszerek szerepe a gazdaság fehéritésében*. Budapest, Nemzeti Közszerológáti Egyetem. 25–26. Diplomamunka.
- PAPP Adrienn szerk. (2015): *Az adóeljárásí törvény egységes szerkezetben magyarázatokkal 2015*. II. kötet, 22., 27–28. Budapest, Saldo Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt.
- ROMSICS Ignác (1999): *Magyarország története a XX. században*. Budapest, Osiris Kiadó. 438–450.
- SIMON István szerk. (2012): *Pénzügyi jog II*. Budapest, Osiris Kiadó. Forrás: https://www.tankonyvtar.hu/hu/tartalom/tamop425/2011_0001_520_penzugyi_jog_2/ch02s05.html (A letöltés dátuma: 2018. 08. 13.)
- STIGLITZ, Joseph E. (2000): *A kormányzati szektor gazdaságtana*. Budapest, KERSZÖV Kiadó. 395–544.
- SZABÓ Andrea (2012): Kormányhivatal – rendészet? *Magyar Rendészet*, 12. évf. 4. sz., 147–153.
- SZABÓ Andrea (2016): Egy új „státusú” központi hivatal rendvédelmi feladatai. In DEÁK József – GAÁL Gyula – SALLAI János szerk.: *A toll sokszor erősebb, mint a kard. Rendészettudományi tanulmányok Prof. Dr. Fórizs Sándor 65. születésnapja tiszteletére*. Budapest, Nemzeti Közszerológáti Egyetem Rendészettudományi Kar. 202.
- SZABÓ Dániel (1996): Wekerle Sándor – A válságmenedzser. *Rubicon*, 1996/10. sz. Forrás: http://www.rubicon.hu/magyar/oldalak/wekerle_sandor_a_valsgmenedzser/ (A letöltés dátuma: 2018. 01. 08.)
- SZABÓ Ildikó: Az adómegállapítás jogtörténeti kialakulása és fejlődése. In *Pro Publico Bono – Magyar Közigazgatás*, 2017/1. sz. 46., 49.
- Széll Kálmán-terv. Elérhető: www.polgariszemle.hu/app/data/szellkalmanterv.pdf
- SZILOVICS Csaba (2012): Az ingatlan- és vagyonadóztatás magyarországi helyzete. In *Miskolci Jogi Szemle*, 7. évf. 2. sz. 37–52.

Jogsabályok jegyzéke

1351. évi VI. törvénycikk a kilenced fizetéséről és behajtásáról
1741. évi VIII. törvénycikk hogy a hitlevél azon záradéka: „a mint azok használata és értelme iránt a király és a karok közös megegyezésével országgyűlésileg megállapodtunk,” az ország karainak és rendeinek sarkalatos jogaira, szabadságaira, mentességeire, kiváltságaira, egyáltalában ne legyen kiterjeszthető
1848. évi VIII. törvénycikk a közös teherviselésről. Forrás: <https://net.jogtar.hu/getpdf?docid=84800008.TV&targetdate=&printTitle=1848.+%C3%A9vi+VIII.+t%C3%B6rv%C3%A9nycikk&referer=1000ev> (A letöltés dátuma: 2019. 09. 05.)
1848. évi XIII. törvénycikk a papi tized megszüntetéséről
1849. évi VII. törvénycikk az adókról
1868. évi XXI. törvénycikk a közadók kivetése, befizetése, biztosítása, behajtása és pénzügyi törvényszékek felállítása iránt
1916. évi XXXII. törvény a vagyonadóról
1921. évi XV. törvénycikk a betétek, a folyószámlakövetelések és a természetben elkülönítve őrzött készpénzletétek, továbbá a belföldi részvények és a szövetkezeti üzletrészek, a külföldi pénznemek és a külföldi értékpapírok vagyonváltságáról
1921. évi XLV. törvénycikk az ingatlanok, a felszerelési tárgyak, az árúraktárak, az ipari üzemek és az egyéb jóságok vagyonváltságáról
1921. évi XXXIX. törvénycikk az örlési és forgalmi adóról
1979. évi II. törvény az állami pénzügyekről
1990. évi XCI. törvény az adózás rendjéről
1990. évi XCIII. törvény az illetékekről (Itv.)
1990. évi C. törvény a helyi adókról (Htv.)
1994. évi LIII. törvény a bírósági végrehajtásról
1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról (Tao tv.)
1997. évi LXXX. törvény a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről (Tbj.)
2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről
2005. évi XCV. törvény az emberi alkalmazásra kerülő gyógyszerekről és egyéb, a gyógyszerpiacot szabályozó törvények módosításáról
2006. évi V. törvény a cégnyilvánosságról, a bírósági nyilvánosságról és a végelszámolásról (Ctv.)
2006. évi LIX. törvény az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékról (Kjtv.)

2007. évi CXXVII. törvény az általános forgalmi adóról (Áfa tv.)
2008. évi LXVII. törvény a távhőszolgáltatás versenyképesebbé tételéről (Thtv.)
2009. évi CXV. törvény az egyéni vállalkozóról és az egyéni cégről (Evec tv.)
2010. évi XLIII. törvény a központi államigazgatási szervekről, valamint a Kormány tagjai és az államtitkárok jogállásáról (Ksztv.)
2010. évi LII. törvény az állami vagyonnal való felelős gazdálkodás érdekében szükséges törvények módosításáról, valamint egyes törvényi rendelkezések megállapításáról
2010. évi CXXII. törvény a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról (NAV tv.)
2011. évi CXIII. törvény a honvédelemről és a Magyar Honvédségről, valamint a különleges jogrendben bevezethető intézkedésekről
2012. évi C. törvény a Büntető Törvénykönyvről (Btk.)
2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről (Ptk.)
2014. évi LXXVI. törvény a tudományos kutatásról, fejlesztésről és innovációról (Innovációs tv.)
2016. évi CL. törvény az általános közigazgatási rendtartásról (Ákr.)
2017. évi XC. törvény a büntetőeljárásról (Be.)
2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről (Art.)
2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (Air.)
2017. évi CLIII. törvény az adóhatóság által foganatosítható végrehajtási eljárásról (Avt.)
- 21/2006. (V. 18.) IM rendelet a cégbejegyzési eljárás és a cégnyilvántartás egyes kérdéseiről
- 39/2006. (XII. 25.) PM rendelet a feltételes adómegállapítási kérelembenyújtásának, nyilvántartásának, a díj megfizetésének és visszatérítésének módjáról és részletes feltételeiről, valamint a döntési eljárás részletes szabályairól
- 1147/2010. (VII. 7.) az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal és a Vám- és Pénzügyőrség egyesítését előkészítő kormánybiztos kinevezéséről és feladatairól
- 36/2011. (XII. 23.) KIM rendelet az Önálló vállalkozók tevékenységi jegyzéke bevezetéséről és alkalmazásáról
- 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról
- 4/2012. (II. 14.) NGM rendelet a kiemelt adózók kijelöléséről, valamint a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók körének megállapításáról
- 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről

- 48/2013. (XI. 15.) NGM rendelet a pénztárgépek műszaki követelményeiről, a nyugtakibocsátásra szolgáló pénztárgépek forgalmazásáról, használatáról és szervizeléséről, valamint a pénztárgéppel rögzített adatok adóhatóság felé történő szolgáltatásáról
- 23/2014. (VI. 30.) NGM rendelet a számla és a nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák adóhatósági ellenőrzéséről
- 41/2014 (XII. 29.) NGM rendelet az élelmiszer-értékesítést kezelőszemélyzet nélkül végző automata berendezés üzemeltetőjének adókötelezettségéről, a bejelentési eljárásért fizetendő igazgatási szolgáltatási díj beszedésének, kezelésének, nyilvántartásának és visszatérítésének részletes szabályairól
- 51/2014. (XII. 31.) NGM rendelet az Elektronikus Közüti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer működésével összefüggésben a kockázatos termékek meghatározásáról
- 485/2015. (XII. 29.) Korm. rendelet a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről
- 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet az adóigazgatási eljárás részletszabályairól
- 2/2018. (VI. 1.) PM rendelet a számla és a nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák adóhatósági ellenőrzéséről szóló 23/2014. (VI. 30.) NGM rendelet módosításáról
- A Tanács 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről

Ludovika Egyetemi Kiadó Nonprofit Kft.
Székhely: 1089 Budapest, Orczy út 1.
Kapcsolat: info@ludovika.hu

A kiadásért felel: Koltányi Gergely ügyvezető igazgató
Felelős szerkesztő: Karácsony Fanni
Olvasószerkesztő: Kalcsics Ildikó Éva
Tördelőszerkesztő: Gyapjas Anikó

DOI: https://doi.org/10.36250/00692_00

ISBN 978-963-531-073-9 (nyomda)
ISBN 978-963-531-975-6 (pdf)
ISBN 978-963-531-976-3 (epub)

2017 szeptembere óta adóigazgatási szakirányon is folytathatják tanulmányaikat az Államtudományi és Nemzetközi Tanulmányok Karának hallgatói. Ugyanakkor az adózás és adóztatás kérdéseivel a Rendészettudományi Kar pénzügyőr tisztjelöltjei is foglalkoznak. Éppen ez tette indokolttá egy olyan új szemléletű tananyag összeállítását, amely mindkét hallgatói kör számára segítséget nyújthat az adóztatás és adóeljárási alapjainak elsajátítása során.

Tankönyvünk egy rövid történeti áttekintést követően foglalkozik a hazai bevételi hatóság szervezetének és működésének feltérképezésével, emellett megismerteti az olvasót az adózó fogalmával. Az adóeljáráshoz kapcsolódó fejezetek választ adnak az alapelvi, valamint illetékességi és hatásköri kérdésekre. A jegyzet részletesen foglalkozik az olyan speciális bejelentési és adatszolgáltatási kötelezettségekkel is, mint például az EKÁER és az élelmiszer-automata, illetve az online pénztárgép és az online számla.

Bízunk abban, hogy ezzel a jegyzettel nemcsak a hallgatók felkészülését támogatjuk, hanem az adózás szerepének, rendszerének megértését is segítjük.