

6. Az adózó fogalma, jogai és kötelezettségei; a képviselet 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 szja-törvény esetében jövedelmet szerez, az áfatörvény esetében terméket értékesít vagy szolgáltatást nyújt). Az adóalany anyagi jogi kategória, fő kötelezettsége az adófizetés.

Az *Air. adózónak* azt a személyt tekintik, akinek adókötelezettségét az adót, 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. Adózónak 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 képviselte

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 üggyel 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 képviselével 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 képviselte 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?