

Az adózás rendjének újraszabályozása

Az elmúlt években hangsúlyos kormányzati célkitűzésként fogalmazódott meg a bürokráciacsökkentés keretében az egyes eljárási törvények egyszerűbbé, közérthetőbbé tétele, illetve a kor elvárásainak megfelelő eljárási szabályok megalkotása. Ezen kormányzati célkitűzésekre is figyelemmel 2017. évben új adó-eljárásokra vonatkozó szabályozás készült. Jelen összefoglaló célja, hogy átfogó képet adjon az adóigazgatásra vonatkozó új szabályozás szerkezetéről, és a teljesség igénye nélkül bemutassa azokat a főbb változásokat, amelyek a hatályos jogszabályi rendelkezésekhez képest 2018. január 1-jétől az adóeljárásokban bekövetkeznek.

I. A szabályozás szerkezete

Mivel az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 2004. január 1-jei hatálybalépése óta számos módosításon esett át, és több technikai jellegű részletszabály került a törvénybe, így szükségessé vált egy a jelenleginél egyszerűbb, közérthetőbb, az adózók adminisztrációs terheit csökkentő, és az adóhatóság szolgáltató jellegét erősítő szabályrendszer kialakítása. Az újraszabályozás során fontos szempont volt, hogy a törvény biztosítsa az eljárások, ezen belül is különösen az ellenőrzési eljárások ésszerű határidőn belül történő lezárását úgy, hogy a költségvetési érdekek ne sérüljenek, illetve a szabályozás segítse elő az adózók önkéntes jogkövetését.

Elvárásként fogalmazódott meg továbbá, hogy a közigazgatási eljárások rendszerén belül egy *önálló, speciálisan az adóeljárásokra vonatkozó szabályozás jöjjön létre*. Ennek megfelelően a 2018. január 1-jével hatályba lépő általános közigazgatási rendtartásról szóló törvény (továbbiakban: Ákr.) hatálya az adó-, valamint a vámigazgatási eljárásokra már nem terjed ki, vagyis az új szabályozásnak önállóan és teljeskörűen kell tartalmaznia az adóeljárásokra vonatkozó rendelkezéseket.

Az adóigazgatási eljárásra vonatkozó törvényi szintű szabályokat 2018. január 1-jétől az

- az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény (Air.),
 - az adózás rendjéről szóló törvény (Art.),
 - az adóhatóság által foganatosítható végrehajtási eljárásokról szóló törvény (Avt.), valamint
 - az egyes anyagi adójogszabályok
- tartalmazzák.

Az Air. egy 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. Az Art. az adóigazgatás részletes szabályait, illetve az egyes eljárásokra irányadó rendelkezéseket tartalmazó törvény.

A két törvény mellett 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. Az egyes törvényi rendelkezésekkel összefüggő részletszabályokat ugyanakkor alacsonyabb szintű jogszabályok tartalmazzák.

Az Air. és az Art. a jelenleginél szélesebb körben hatalmazza fel a Kormányt kormányrendeletek megalkotására. Az Air. többek között az ellenőrzésre vonatkozó részletes szabályok meghatározása, illetve a hatósági zár alkalmazásának szabályai kapcsán ad felhatalmazást kormányrendelet kiadására. Az Art. alapján továbbá mintegy húsz témakört érintően – például az adóbevallás kijavítása, az adóhatósági igazolás és az adóigazolvány kiadása, vagy a köztartozásmentes adózói adatbázisra vonatkozóan – kerül kormányrendelet kiadásra. Az Art. emellett fenntartja az adópolitikáért felelős miniszter részére jelenleg is biztosított, rendeletek kiadására vonatkozó felhatalmazásokat.

A továbbiakban az új törvények szabályozási köréhez igazodva mutatom be a főbb változásokat.

II. Az Air. szabályozási körét érintő változások

Ahogy erre már korábban is utaltam, az Air. az adóigazgatási eljárásban alkalmazandó általános szabályokat hivatott összefoglalni. Az Air.-ben szereplő joganyag eddig két külön törvényben szerepelt.

Az Air. tartalmazza azokat a jogszabályi rendelkezéseket, amelyek a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvényből (Ket.), illetve az ezt hatályon kívül helyező Ákr.-ből az adóigazgatási eljárásokban szükséges alkalmazni.

Így az Air.-be épült be a hatáskör és illetékesség vizsgálatára vonatkozó szabályozás, a nyelvhasználatra, a kizárásra, az adatok zárt kezelésére, a kiskorú, a cselekvőképtelen és a cselekvőképességében részlegesen korlátozott nagykorú, valamint a fogyatékossgal élő személy eljárási védelmére vonatkozó szabályozás, továbbá a kérelem visszatartására, az ügyintézési határidőre, az igazolási kérelemre, a döntésre, az eljárás megszüntetésére, valamint a semmisségre vonatkozó szabályozás is. Az Air. tartalmazza továbbá a tényállás tisztázása körében a tanúra, a szemlére, a szakértőre, a tolmácsra, és a tárgyalásra vonatkozó rendelkezéseket.

Az Air. rögzíti továbbá azokat a témaköröket is, amelyek a jelenleg hatályos Art.-ben, mint általános adóigazgatási szabályok szerepelnek. Így az Air.-ben találhatóak az adóigazgatási eljárásokra vonatkozó egyes alapelvek, a képviselő, a kézbesítés, a biztosítási intézkedés, az ellenőrzés, a jogorvoslat, és az eljárási költség szabályai. Több rendelkezés ugyanakkor módosul, illetve az egyes témakörök kapcsán új jogszabályi rendelkezések is beépülnek a törvénybe.

Az Air. adózói érdekeket előtérbe helyező szemléletmódja már az alapelvek között visszaköszön. A törvény ugyanis új alapelveként rögzíti a közérthetőség elvét, amelynek értelmében az adózókkal történő kapcsolatfelvétel nyelvezetének egyszerűnek kell lennie, valamint a szakszerű és hatékony eljárás elvét, amely alapelv az eljárások lehető leggyorsabb lezárását és a költségtagarékossgát hivatott biztosítani. A törvényben rögzített egyéb alapelvek megfeleltethetőek a hatályos Art.-ben foglalt alapelveknek.

A képviselő kapcsán új elemként jelenik meg, hogy az eseti meghatalmazásokra nézve kikerülnek a törvényből a képviselővel szemben támasztott szakmai követelmények. A kötelező szakmai képviselő három ügýtípusra továbbra is fennmarad; az adó feltételes megállapítására, a feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságának megállapítására, és a szokásos piaci ár megállapítására irányuló eljárásban.

Az állandó meghatalmazásokra vonatkozó rendelkezések annyiban egyszerűsödnek, hogy természetes szemé-

lyek esetében a kötelező szakmai képviselőre vonatkozó előírásokat a törvény már nem tartalmazza, tehát bármely képviselői jogosultságát igazoló nagykorú személy eljárhat magánszemély képviselőjeként az adóhatóság előtt. A jogi személyek vonatkozásában eddig is irányadó szakmai követelmények az állandó meghatalmazások kapcsán továbbra is fennállnak.

Az adózókkal való elektronikus kapcsolattartás terén a hatályos Art.-vel szemben új szemléletmód érvényesül. A jelenlegi szabályozás alapján ugyanis azokban az ügyekben van lehetőség elektronikus ügyintézésre, ahol azt jogszabály megengedi. Ezzel szemben az Air. alkalmazni rendeli az elektronikus ügyintézés és a bizalmi szolgáltatások általános szabályairól szóló 2015. évi CCXXII. törvényben foglaltakat, amely törvény már általános jelleggel írja elő az elektronikus ügyintézését biztosító szervek részére a feladat és hatáskörükbe tartozó ügyekben az elektronikus ügyintézés biztosítását. A törvény alkalmazásával továbbá a korábban szélesebb adózói kör részére lesz kötelező az elektronikus ügyintézés. Az ügyfélként eljáró gazdálkodó szervezetek és a jogi képviselők, valamint az ügyfélként eljáró közigazgatási szervek is elektronikus ügyintézésre lesznek kötelezettek. E mellett az Air. külön is előírja az elektronikus kapcsolattartást a havi adó- és járulékbemelés benyújtására kötelezettek, valamint az Áfa törvény szerinti összesítő nyilatkozat, illetve összesítő jelentés benyújtására kötelezettek részére.

Az adatok zárt kezelésének körében biztosítja a törvény annak lehetőségét is, hogy az adózói érdekeket figyelembe véve, elsősorban a tanú befolyásolásának megakadályozása miatt az adatok zárt kezelésére már kérelem hiányában, az adóhatóság döntése alapján hivatalból is sor kerüljön.

Megjelenik a törvényben a *támogatott döntéshozatal* jogintézménye is, amelynek célja, hogy azok a személyek, akik bár nincsenek gondnokság alá helyezve, de támogatásra szorulnak (belátási képességük kisebb mértékben csökkent), döntéseiket egy számukra támogatást nyújtó személy közreműködésével hozhassák meg.

A jogintézmény nem ad önálló eljárási jogosultságot a támogatónak, vagyis a támogató személy a támogatói minőségére tekintettel nem számít képviselőnek. A törvény biztosítja annak lehetőségét, hogy a támogató az eljárás során valamennyi eljárási cselekménynél jelen legyen, távolléte azonban az eljárási cselekmény teljesítésének,

valamint az eljárás folytatásának nem akadálya. A támogatóra vonatkozó részletszabályokat a támogatott döntéshozatalról szóló 2013. évi CLV. törvény tartalmazza.

Az iratbetekintésre vonatkozóan új korlát kerül a törvénybe a nemzetközi információcsere keretében más államból érkező megkereséseket érintően. Ezen megkeresésekbe az érintett adózó a jövőben már iratbetekintés keretében nem tekinthet be, mivel az ilyen típusú megkeresések esetén a megkereső állam adóhatósága engedélyezhetne iratbetekintést. Az új szabályozás megakadályozza tehát azt, hogy más államban folyó adóeljárások esetén az eljárás alá vont személy vagy szervezet a partnereitől előre értesülhessen arról, hogy mely ügyletek tekintetében történt nemzetközi megkeresés. Ezzel összhangban a magyar adóhatóság által küldött megkeresés esetén a nemzetközi információcsere irataiba (a megkeresésbe, illetve az arra adott válasz irataiba) az adózó csak a válasz megérkezését követően tekinthet be.

A biztosítási intézkedésre vonatkozó szabályozás egy új jogintézménnyel, a *kifizetés engedélyezésével* bővül. A törvény értelmében az adóellenőrzés során ideiglenes biztosítási intézkedés keretében elrendelt számlazárolással összefüggésben az állami adó- és vámhatóság az adózó erre irányuló kérelmére engedélyezheti meghatározott összegek törvényben meghatározott célra történő közvetlen kifizetését annak érdekében, hogy az intézkedés ne lehetetlenítse el az adózó gazdasági tevékenységét. A kifizetések teljesítése abban az esetben engedélyezhető, ha az adózó igazolja, hogy a zárolt vagyonán kívüli forrásból nem képes a kifizetéseit teljesíteni, vagy azzal tevékenysége aránytalan korlátozást szenvedne. A kifizetés ugyanakkor nem az adózó részére történik, hanem azt az adózó zárolt fizetési számláját vezető pénzforgalmi szolgáltató teljesíti közvetlenül a jogosult személyek részére. A kifizetés engedélyezése mellett az állami adó- és vámhatóság mérlegelési jogkörében eljárva dönt a kifizetések sorrendjéről és összegszerűségéről is.

Az ellenőrzéseket érintő változások

Az ellenőrzésekre vonatkozó szabályozás a jelenlegi rendszertől eltérő struktúra szerint épül fel.

Az Air. az ellenőrzések fajtáit újraszabályozza oly módon, hogy két ellenőrzési típust nevesít. Az ellenőrzés lehet egyrészt *ellenőrzéssel lezárt időszakot keletkeztető adóellenőrzés*, amikor az adóhatóság az adó, költségvetési támogatás alapját és összegét vizsgálja. Ez az ellenőrzés típus a jelenlegi ellenőrzési típusok közül tulajdonképpen a bevételek utólagos ellenőrzésének felel meg.

Az adóellenőrzés másrészt lehet *ellenőrzéssel lezárt időszakot nem keletkeztető jogkövetési vizsgálat*, amelynek keretében az adóhatóság ellenőrizheti, hogy az adózó eleget tett-e egyes adókötelezettségeinek, adatokat gyűjthet a bevételekben szereplő adatok, tények, körülmények valóságtartalmának, ezek hitelességének megállapítása érdekében, továbbá vizsgálhatja a gazdasági események valódiságát, és adatokat gyűjthet a becslési adatbázishoz.

E két ellenőrzési típus mellett a törvény nevesíti az ismértelt ellenőrzést és a felüellenőrzést.

Meg kell jegyezni továbbá, hogy az ellenőrzésekre vonatkozó szabályozás nem kizárólag az Air.-ben lesz megtalálható, ugyanis az ellenőrzésre vonatkozó egyes részletszabályokat kormányrendelet fogja tartalmazni. Így az ellenőrzés megindítására, annak lefolytatására, valamint a becslés alkalmazására vonatkozó szabályok, továbbá a központosított ellenőrzésre vonatkozó rendelkezések is rendeletben szerepelnek majd.

Újdonság a jelenlegi szabályozáshoz képest, hogy valamennyi adózóra vonatkozóan megtalálható a törvényben egy *objektív ellenőrzési határidő*, mely szerint az adóellenőrzés időtartama nem haladhatja meg a 365 napot. A csoportos adóalany, valamint az áfa-regisztrált adóalany kivételével a cégbejegyzésre nem kötelezett adózó és a megbízható adózó esetén megmarad a hatályos törvény szerinti 180 napos maximális ellenőrzési határidő, mely csak abban az esetben léphető túl, ha az adózó az ellenőrzést akadályozza.

Az iratok fordításának átadása kivételével nem ad lehetőséget a törvény az ellenőrzési határidő nyugvására (szünetelésére). Ugyanakkor az ellenőrzési határidőt meghosszabbíthatja indokolt esetben az ellenőrzést végző adóhatóság vezetője 90 nappal (jogkövetési vizsgálat esetében 30 nappal), a felettes szerv 90 nappal, valamint a NAV vezetője, illetve önkormányzati adóhatóság esetén a nemzetgazdasági miniszter 90 nappal. Az ellenőrzési határidő azonban meghosszabbítás esetén sem haladhatja meg a 365 napot.

Az ellenőrzési határidő meghosszabbítására nem csak akkor van mód, ha az adózó az ellenőrzés lefolytatását – például megjelenési kötelezettség elmulasztásával – akadályozza, illetve ha iratanyagai hiányosak vagy rendezetlenek, hanem lehetőséget ad a törvény a meghosszabbításra abban az esetben is, ha a határidő a tényállás teljes körű feltáráshoz és a bizonyítási eljárás befejezéséhez nem elegendő.

A jogorvoslatokra vonatkozó új szabályok

Az adóhatóság döntéseivel szembeni fellebbezés, mint rendes jogorvoslati forma továbbra is biztosított. Lényeges változás azonban, hogy a fellebbezésben, illetve a fellebbezés alapján indult eljárásban nem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékot előadni, amelyről a fellebbezésre jogosultnak az elsőfokú döntés meghozatala előtt tudomása volt, azonban azt az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő. Ezzel összefüggésben az adóhatósági felhívásnak tartalmaznia kell azon megállapításoknak és körülményeknek a bemutatását, amelyekkel összefüggésben az adóhatóság az adózót a bizonyítékok előterjesztésére hívja fel. A szabályozás ilyen irányú módosítását elsősorban az indokolta, hogy az adózók sok esetben ellenérdekelték az ellenőrzések lezárásában, így az eljárás során újabb bizonyítékok csatolásával érik el a vizsgált időszak elévülését.

Az adózók számára előnyös új elem a jogorvoslati rendszerben, hogy igazolási kérelem nélkül előterjesztett elkésett fellebbezés benyújtása esetén az elsőfokú adóhatóságnak minden esetben igazolási kérelem benyújtására kell felhívnia az adózót. A fellebbezés felterjesztésének határidejébe a felhívás elküldése és annak határideje közötti időtartam nem számít bele. Jelenleg az ilyen elkésett kérelmeket érdemi vizsgálat nélkül kell elutasítani.

A jogorvoslattal összefüggő változás, hogy bővül a felettes szerv intézkedési lehetősége az elsőfokú döntés felülvizsgálata körében. Ha a fellebbezés alapján eljáró másodfokú adóhatóságnak a döntéshozatalhoz nem áll elég adat a rendelkezésére, vagy a tényállás további tisztázása szükséges, nem kell feltétlenül megsemmisítenie a felülvizsgált határozatot – és egyúttal az első fokon eljáró adóhatóságot nem kell új eljárásra utasítania, – hanem lehetőség lesz arra, hogy a felettes szerv a tényállás kiegészítése érdekében maga intézkedjen. Ennek keretében a másodfokú adó-

hatóság az első fokon eljáró adóhatóságot a szükséges eljárási cselekmények elvégzésére utasíthatja anélkül, hogy az egész eljárás újrakezdődne. Az eljárás határideje a felettes szerv utasításának az első fokon eljáró adóhatósághoz érkezését követő kilencven nap, ezen határidő meghosszabbításának nincs helye. Az eljárás időtartama a jogorvoslati eljárás határidejébe nem számít bele.

Szintén új szabály, hogy felügyeleti intézkedés iránti kérelem ugyanazon határozat, illetve végzés ellen csak egy alkalommal, és csak a döntés jogerőre emelkedésétől számított egy éves jogvesztő határidőn belül nyújtható be.

Az Ákr., valamint az új közigazgatási perrendtartásról szóló törvényben foglalt szabályozási elvekkel összhangban továbbá az adóeljárásokat érintően is bővül a bírósági felülvizsgálat (közigazgatási per) lehetősége. A határozatok mellett az önálló fellebbezéssel támadható végzések ellen is lehetőség nyílik közigazgatási per indítására.

III. Az Art. szabályozási körét érintő változások

Ahogy erre már korábban is utaltam, az új Art. az adóigazgatási eljárásra vonatkozó különös szabályokat tartalmazza.

A törvény szerkezetét a jogalkotó a hatályos Art.-hez képest átstrukturálta, az Air.-be átkerült szabályozás mellett is a törvény nyolc részből és 35 fejezetből épül fel.

A törvény szerkezete kapcsán – a teljesség igénye nélkül – annyit mindenképpen indokolt rögzíteni, hogy külön részben szerepel az egyes adókötelezettségekre vonatkozó szabályozás, az adatnyilvántartással és adatszolgáltatással összefüggő szabályozás, az egyes adóigazgatási eljárásokra vonatkozó szabályozás, a jogkövetkezmények, illetve az adótanácsadói, adószakértői tevékenységre vonatkozó rendelkezések.

Meg kell említeni továbbá, hogy a jelenlegi struktúrától eltérően az egyes adóigazgatási eljárások részben található a kockázatelemzési eljárásra, illetve az adózói minősítésre vonatkozó szabályozás, illetve az intézkedések között jelennek meg az adószám törlésére vonatkozó rendelkezések. A törvény mellékletében továbbra is szerepelnek az állami adó- és vámhatósághoz bejelentendő adatok körére, a bevallások benyújtásának időpontjaira, valamint a befizetésekre, azok határidejére vonatkozó szabályok.

A hatályos Art.-ből átvett szabályozáson túl több új rendelkezés is bekerült a törvénybe.

A jelenlegi törvényben is szerepel, azonban csak 2018. január 1-jével lépett volna hatályba, vagyis az új Art. hatályba lépésével épül be az adóigazgatásba az *adófizetési biztosíték*. Az új jogintézmény lényege, hogy az adóregisztrációs eljárásban vizsgálandó szempontokon túl az adóhatóság vizsgálja azt a körülményt is, hogy az érintett adózó valamely olyan vállalkozásban volt-e döntési pozíciót viselő személy, amely vállalkozás – az adószám megállapítása iránti kérelem benyújtásának napját megelőző öt éven belül – 1 millió forint (legnagyobb adóteljesítményű adózók esetén 2 millió forint) adótartozással szűnt meg. Az adószám megállapítását követően ebben az esetben a tartozás összegével megegyező biztosíték írható elő. A fenti feltételeket nem csak újonnan alakuló, hanem már működő cégbe belépő adózó esetében is vizsgálni kell.

A biztosíték összege teljesíthető egyösszegű befizetéssel, vagy bankgaranciával egyaránt. Az adófizetési biztosíték az adózó adótartozása megfizetésének tizenkét hónapon keresztül történő biztosítására szolgál. 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. Az adófizetési biztosíték összegét ebben az esetben tizenöt napon belül ki kell egészíteni az eredeti, biztosítékként előírt összegre. A tizenkét hónap leteltét követően a biztosíték összegét az adóhatóság visszafizeti az adózó részére.

Új jogintézmény a törvényben az *önellenőrzési szándék bejelentése*. A vonatkozó rendelkezés értelmében, ha az adózó bejelenti önellenőrzési szándékát, az adóhatóság a bejelentéstől számított tizenöt napig a bejelentés szerinti adómegállapítási időszak és adónem tekintetében adóellenőrzést nem indíthat. Az új szabály tehát lehetőséget ad arra, hogy egy esetleges hiba feltárását követően az önellenőrzést nem szükséges rögtön az adóhatóság részére megküldeni. A bejelentés ugyanakkor nem kötelező jellegű, vagyis nem feltétele az önellenőrzésnek. Ugyanazon adómegállapítási időszak és adónem tekintetében pedig csak egyszer tehető bejelentés.

Kedvezőbbé válik az automatikus részletfizetési kedvezményeket érintő szabályozás. Természetes személyek esetében – ideértve a vállalkozási tevékenységet folytató és az általános forgalmi adó fizetésére kötelezett természetes személyt is – kérelemre a jelenlegi kettőszázezer forint helyett ötszázezer forint tartozásig adható automatikusan kedvezmény, amelynek időtartama a jelenlegi 6 hónap helyett 12 hónapra nő. Emellett a személyi jövedelemadó bevallásban továbbra is megmarad a kettőszázezer forintot meg nem haladó személyi jövedelemadó és egészségügyi hozzájárulás-fizetési kötelezettségre vonatkozó hat havi pótlékmentes részletfizetési lehetőség is.

A jogkövetkezmények körében az adóbírságra vonatkozó szabályozás fontos rendelkezéssel bővül. A *feltételes adóbírság* kedvezményének értelmében, ha az adózó az utólagos adómegállapításról hozott első fokú határozat elleni fellebbezési jogáról lemond, és esedékességig a határozatban előírt adókülönbözetet megfizeti, mentesül a kiszabott adóbírság ötven százalékának megfizetése alól. E rendelkezés elsősorban az időhúzást célzó fellebbezések visszaszorítása érdekében született.

Az adózók számára kedvező változás, hogy a törvény szerint a NAV – a jelenlegi kétezer forint helyett – az ötezer forintot el nem érő késedelmi pótlékot nem írja elő.

Az átláthatóbb szabályozás követelményének eleget téve változik a mulasztási bírságra irányadó szabályozás. Főszabályként meghatároz a törvény egy általános bírság-szabályt, amely az Art.-ben vagy más adókötelezettséget megállapító törvényben meghatározott kötelezettségek megszegése esetére általános bírságmértéket ír elő. A hatályos szabályozással megegyezően a természetes személy esetén kettőszáz, nem természetes személy adózó pedig ötszázezer forintig terjedő bírsággal sújtható. Ehhez képest az egyes speciális jogsértésekre eltérő bírságmértékek vonatkoznak. Néhány bírságtényállás kikerült a törvényből, így megszűnt a jogszerűtlen adóelőleg mérséklésre vonatkozó, és az üzletlezárást helyettesítő bírság is.

Új elem továbbá *egyes mulasztások esetében a hiánypótlásra történő felhívás* adóhatóság által történő kötelező alkalmazása. A törvény értelmében egyes bejelentési, változásbejelentési, adatszolgáltatási, vagy regisztrációs kötelezettség nem teljesítése, illetőleg hibás, vagy valótlan adattartalommal történő teljesítése esetén a mulasztás jogkövetkezményeire történő figyelmeztetés mellett az adóható-

ság az adózót a kötelezettség jogszerű teljesítésére hívja fel. Ha az adózó a felhívásra irányadó tizenöt napos határidő alatt kötelezettségét nem, vagy nem jogszerűen teljesíti, úgy első alkalommal az általános bírságmértékhez képest csökkentett mértékű bírságot kell kiszabni, amely természetes személyek esetében ötvenezer, nem természetes személy adózó esetében százezer forint. Ezen bírság kiszabása mellett az adózót ismételt fel kell hívni kötelezettségének teljesítésére. Amennyiben a felszólításnak az adózó eleget tesz, a kiszabott bírság mérsékelhető, illetve elengedhető.

Ha az adózó az ismételt felszólításnak sem tesz eleget, úgy az általános bírságmértéknek megfelelő bírság kiszabásának van helye azzal, hogy ismételt felszólítás esetén sem az első felszólítás kapcsán kiszabott, sem az ismételt kiszabott bírság mérséklésének nincs helye.

A bejelentkezési kötelezettség, a foglalkoztatotti bejelentés, a gépjármű, illetve pótkocsi tulajdonjogának, vagyoni értékű jogának megszerzésével kapcsolatos bejelentési kötelezettség, valamint az EKAER bejelentési kötelezettség továbbra is privilegizált kötelezettségnek tekintendő, így a hiánypótlásra történő felhívás, illetve a fenti kedvezőbb bírságmértékek e kötelezettségek tekintetében nem alkalmazhatók.

Meghatározza a törvény a *mulasztási bírság kiszabásának időbeli korlátját* is oly módon, hogy a jogszabálysértésnek az adóhatóság tudomására jutásától számított egy év elteltét követően mulasztási bírság kiszabásának nincs helye. E rendelkezés azonban nem alkalmazható az ellenőrzés során feltárt jogsértésekre.

Új jogintézmény a *jogkövetkezmények alóli mentesülés*, amelynek értelmében az adózó terhére jogkövetkezmény nem állapítható meg, ha az adózó az adóhatóság honlapján erre a célra létrehozott felületen közzétett tájékoztatóban meghatározottak szerint járt el. A tájékoztatóban foglalt alkalmazása ugyanakkor az adóhiány megfizetése alól az adózót nem mentesíti.

Az új Art. külön részben rögzíti az *állami adó- és vámhatóság által nyújtott szolgáltatásokat*. Az itt felsorolt szolgáltatások nagy részét a NAV már jelenleg is biztosítja, azonban a törvényi szintű felsorolás mégis kiemelt jelentőséggel bír amiatt, mivel e szolgáltatások ily módon már törvényben garantált szolgáltatásokká válnak, és nem az adóhatóság döntésén múlik, hogy a biztosítja-e azokat az adózók részére. E körben törvény által biztosított szolgáltatással

válí többek között a személyes adónaptár, a kalkulátorok, az ügyfélszolgálat kereső felület, vagy a mobilalkalmazás használatának biztosítása is.

Új szolgáltatásként jelenik meg a *kezdő vállalkozások támogatása*, amely egy önkéntes részvételen alapuló szakmai támogatási időszak. Ennek keretében az adószám megállapítását követő harminc napon belül az adóhatóság szóban vagy írásban ingyenes tájékoztatást nyújt a vállalkozás adókötelezettségeiről, az azok teljesítését segítő információk elérhetőségéről, adott esetben személyes kapcsolatfelvételt (mentorálást) kezdeményez, amelynek célja az adókötelezettségek teljesítéséhez történő segítségnyújtás. Mentorálással az újonnan létrejövő egyéni vállalkozókat, cégbejegyzésre kötelezett szervezeteket, illetve bíróság által nyilvántartott civil szervezeteket segíti az adóhatóság. A mentorálási időszak a kapcsolatfelvétel kezdeményezésétől számított hat hónap.

A közzétételi szabályok között új elem az egyéni vállalkozók bevallási adatainak közzététele, amelynek keretében a bevallási határidőt követő harminc napon belül az egyéni vállalkozók bevételi és jövedelmi adatait az adóhatóság honlapján közzéteszi.

IV. Az Avt. szabályozási körét érintő változások

Az új Art.-ra vonatkozó koncepció kialakítása során egyrészt elvárásként fogalmazódott meg, hogy a végrehajtásra vonatkozó szabályok kerüljenek ki az adóeljárás törvényből. Másrészt az önálló adóvégrehajtásra vonatkozó szabályozás kialakítását indokolta az a körülmény is, hogy az Ákr. kijelölése alapján az állami adóhatóság 2018. január 1-jétől általános közigazgatási végrehajtó hatósággá válik. Ezzel az állami adóhatóság feladatkörébe eddig tartozó adóvégrehajtáson, illetve az adók módjára behajtandó köztartozások végrehajtásán túl új elemként jelenik meg az Ákr.-en alapuló közigazgatási hatósági döntésekben foglalt kötelezettségek végrehajtása is, amely feladat a *pénzkövetelések* végrehajtása mellett kiterjed *egyes meghatározott cselekmények* végrehajtására is.

Az Avt. az adózás rendjéről szóló törvényben jelenleg is szereplő végrehajtásra vonatkozó szabályozás jelentős részét átveszi. A jelenlegivel azonos módon szerepelnek a törvényben például az árverésekre vonatkozó szabályok, vagy a külföldön tartózkodó személlyel szembeni végrehajtásra vonatkozó rendelkezések.

A törvény külön felhatalmazza az adóhatóságot a végrehajtásban kezelt (végrehajtásra átvett) kötelezettek kapcsán elkülönített, egyedi, analitikus nyilvántartás vezetésére. A befizetett összegek elszámolására – a hatályos Art.-ben alkalmazott szabályozásnak megfelelő – elszámolási szabályt kell alkalmazni.

Az Air. és az Art. szabályrendszerével szemben az Avt. továbbra is biztosít lehetőséget az eljárás felfüggesztésére (kérelemre vagy hivatalból egyaránt), illetve a törvényben meghatározott esetekben lehetőség nyílik a végrehajtási eljárás szünetelésére is. Az Avt. a végrehajtásra vonatkozó elévülési szabályokat átveszi, a végrehajtáshoz való jog elévülését továbbra is 4 évben határozza meg. Az egyes végrehajtási cselekmények alkalmazhatósága kapcsán is speciális szabályok épültek be a törvénybe.

Az állami adó- és vámhatóság 10 000 forintot meg nem haladó nettó adótartozással rendelkező adós esetében *fizetési felhívást* küld, e körben további végrehajtási cselekményt – kivéve a közösséget megillető hagyományos saját forrásból fennálló követelés tekintetében – a végrehajtási átvezetésen kívül nem fogantatosít. A törvény emellett rögzíti, hogy a 10 000 forintot elérő, de a 100 ezer forintot meg nem haladó, ún. kis összegű követelés esetében a végrehajtási átvezetésen kívül az adóhatóság kizárólag hatósági átutalási megbízást és jövedelem letiltást fogantatosít a behajtás érdekében.

A helyszíni kényszercselekmények, illetve az ingófogalás fogantatosítására így csak 100 ezer forint feletti tartozás esetén, az adós lakhatását közvetlenül szolgáló lakóingatlan esetén csak 500 ezer forint feletti tartozás esetén lesz lehetőség lefoglalásra.

A jogorvoslatot érintő új rendelkezés, hogy a végrehajtási kifogásban konkrétan meg kell jelölni a sérelmezett intézkedést, és azt, hogy a kifogást előterjesztő az intézkedés megsemmisítését vagy megváltoztatását milyen okból kívánja. A végrehajtási kifogásnak ugyanakkor a további végrehajtási cselekményekre nincs halasztó hatálya, a lefoglalt vagyontárgy értékesítése iránt azonban csak az érintett vagyontárgy foglalásával, becsértékének megállapításával szemben benyújtott végrehajtási kifogás végleges elbírálását követően lehet intézkedni.

Bevezeti az Avt. a *fedezetcsere* lehetőségét is. Az adóhatóság az adós kérelmére a lefoglalt ingó vagyontárgyat feloldhatja a foglalás alól, ha a tartozás megtérülése a feloldást követően is biztosított, illetve abban az esetben, ha az adós olyan vagyontárgyat ajánl fel a tartozás fedezetéül, amely a feloldani kért vagyontárgy piaci értékét eléri, vagy azt meghaladja. A vagyontárgy feloldására és a felajánlott vagyontárgy lefoglalására egyidejűleg kerül sor.

Speciális szabályokat fogalmaz meg az Avt. a *romlandó áruk értékesítése* kapcsán. A törvény előírja, hogy a romlandó áruk foglalása során figyelemmel kell lenni azok értékesíthetőségére, amely iránt 30 napon belül intézkedni kell. Speciális szabály, hogy a romlandó dolog jellegére tekintettel az adós a foglalási jegyzőkönyv lezárását követő 1 órán belül – mely határidő jogvesztő – kijelölhet olyan vevőt, aki számára a romlandó dolog becsértéken, árverésen kívül, az árverési vétel hatályával értékesíthető.

A romlandó dolog foglalásával, annak jogalapjával, illetve értékesítésével szemben előterjesztett végrehajtási kifogásnak a dolog értékesítésére vonatkozóan halasztó hatálya nincs, és a romlandó dolgot a végrehajtási eljárás szünetelésének, felfüggesztésének hatálya alatt is értékesíteni kell.

Az Avt. adók módjára behajtandó köztartozások megküldésére, illetve az alkalmazható intézkedések körére vonatkozó szabályozása gyakorlatilag megegyezik a jelenleg hatályos jogszabályi rendelkezésekkel. A megkeresések kapcsán ugyanakkor fontos változás, hogy már az adóhatóság engedélyezi a fizetési kedvezményt a követelések kapcsán abban az esetben, ha az erre vonatkozó kérelmet a végrehajtási eljárás során nyújtották be. Ebben az esetben a kérelmet az adóhatóság az Art. fizetési kedvezményekről szóló fejezetében foglaltak szerint bírálja el azzal, hogy a tartozást kizárólag a végrehajtást elrendelő hatóság előzetes hozzájárulása alapján mérsékelheti. Ha a kérelmet a végrehajtást kérő hatósághoz nyújtották be, akkor a kérelmet annak elbírálása érdekében haladéktalanul át kell tenni az adóhatósághoz, ha szükséges, egyúttal megküldve a tartozás mérséklésére vonatkozó hozzájáruló nyilatkozatot is.

Az általános közigazgatási rendtartás alapján hozott döntésen alapuló végrehajtás szabályai

Külön fejezetben tárgyalja a törvény az általános közigazgatási rendtartás alapján hozott döntésen alapuló *fizetési*

kötelezettség végrehajtását. Ezen követelések esetében az adók módjára behajtandó köztartozásokra vonatkozó szabályok szerint kell eljárni azzal a különbséggel, hogy nem áll fenn a megkeresés összeghatára kapcsán egyébként irányadó 10 ezer forintos értékhatár, illetve nem kell megvárni, hogy a kötelezéstől számítva 30 nap eredménytelenül teljen el.

Az adók módjára behajtandó köztartozásokra irányadó szabályozástól eltérően e kötelezettségek végrehajtása során az adóhatóság késedelmi pótlékot számít fel, ha szükséges felszámolási eljárást kezdeményez, hitelezői igényt jelent be, a követeléseket behajthatatlanként nyilvántarthatja, illetve megállapítja a végrehajtáshoz való jog elévülését.

Ezen fizetési kötelezettségek kapcsán benyújtott fizetési kedvezmény elbírálása során továbbá a tartozás mérsékléséhez nem szükséges a behajtást kérő hatóság hozzájárulása.

Szintén külön fejezetben szerepel az általános közigazgatási rendtartás alapján hozott döntésen alapuló *meghatározott cselekmény* végrehajtására vonatkozó szabályozás. Ez arra az esetkörre vonatkozik, amikor egy Ákr.-en alapuló hatósági döntésben foglalt valamely cselekményt az adós nem teljesít. Ekkor a hatóság a döntés végrehajtása érdekében megkeresi az állami adó- és vámhatóságot.

Az adóhatóság elsődlegesen felhívja az adóst – bírság kilátásba helyezése mellett – az önkéntes teljesítésre. Ha az adós – az ismételten is kiszabható – bírság kiszabását követően sem teljesít, vagy ha a meghatározott cselekmény végrehajtása nem tűr halasztást, az adóhatóság a meghatározott cselekményt az adós költségére és veszélyére – akár hivatásos állományú tag intézkedésével vagy kényszerítő eszköz alkalmazásával – elvégzi.

Abban az esetben, ha a végrehajtási cselekmény fogantatásához olyan szakértelem, hatósági engedély vagy eszköz szükséges, amellyel a végrehajtást fogantató adóhatóság nem rendelkezik, úgy erre vonatkozóan főszabály szerint közbeszerzési eljárást kell kezdeményezni. Azon feladatok esetében, amelyek nem tartoznak a közbeszerzési törvény hatálya alá, ott az adóhatóság a közreműködő szervezetek újonnan létrehozandó névjegyzékéből választja ki azt a szervezetet, amely az adott végrehajtási cselekményt fogantatosítja.

Ennek során a végrehajtást fogantató adóhatóság elsődlegesen három, a névjegyzékben szereplő szervezet fel-

kér ajánlatának megtételére, illetve a közreműködés díjának és a járulékos költségeinek meghatározására, majd az ajánlattételek alapján – végzéssel – azt az ajánlatot adó szervezet jelöli ki az adott végrehajtási cselekmény fogantatosítására, amelynek ajánlata az adós számára a legkisebb költség felszámításával jár. Az egyes meghatározott cselekmény fogantatosítását követően a közreműködő szervezet által kiállított számla és az eljárásról felvett jegyzőkönyv alapján az adóhatóság intézkedik a kifizetés iránt. A közreműködő szervezet munkadíja pedig végrehajtási költségként az adós terhére felszámításra kerül.

Az Avt. felhatalmazó rendelkezései alapján a végrehajtási költségekre vonatkozó, továbbá a közreműködő szervezetekre, valamint a romlandó dolgok értékesítése kapcsán közreműködő kereskedők névjegyzékére, az ajánlatok tartalmára és a kiválasztásra vonatkozó részletes szabályokat az adópolitikáért felelős miniszter rendeletben határozza meg.

V. Eljárásjogi szabályok az anyagi jogi törvényekben

Az adózás rendjének újraszabályozása kapcsán fontos, hogy a jelenleg hatályos Art.-ben található egyes szabályok átkerülnek a kapcsolódó anyagi jogi törvényekbe. A jogalkotó a szabályok átültetésekor azt az elvet követte, hogy egy adott adónemhez szorosan kapcsolódó szabályrendszer lehetőleg egy törvényben szerepeljen. Ezen szabályozási elv mentén az alábbi eljárási szabályok kerültek át az anyagi jogi jogszabályokba.

Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvényben lesz megtalálható;

- az eljárási illeték megfizetésének elmaradása, vagy nem szabályszerű teljesítése esetén a lelet felvételére vonatkozó eljárási szabályok,
- az ingatlanszerzés bejelentésére vonatkozó szabályozás.

A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvényben szerepel;

- a személyi jövedelemadó bevallási kötelezettség öndózás, illetve adóbevallási tervvel való teljesítésével összefüggő szabályozás,
- a kifizető, a munkáltató által megállapított adó, adóelőleg módosítására vonatkozó szabályozás,
- a termőföld bérbeadásából származó jövedelem adózatásával kapcsolatos rendelkezések,
- a külföldi személyek egyes jövedelmei adózásának különös szabályai,

- az átalányadót, a tételes átalányadót fizetők adózásának rendje.

A társasági adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvénybe kerül;

- a naptári évtől eltérő üzleti évet választó adózók adóelőleg fizetésére vonatkozó szabályozás,
- a bevallást helyettesítő nyilatkozatra vonatkozó szabályozás.

A társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvényben szerepel;

- az egészségügyi szolgáltatási járulékfizetésre vonatkozó szabályozás,
- az adó- és járulék különbözet elszámolására vonatkozó rendelkezések.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény rögzíti;

- az áfa hatálya alá történő bejelentkezésre vonatkozó szabályokat,
- a közösségi adószámra vonatkozó részletes szabályozást (az Art. nevesíti a jogintézményt, de alkalmazásának részletszabályai az Áfa törvénybe kerülnek),
- az összesítő nyilatkozatra, és összesítő jelentésre vonatkozó szabályokat.

VI. Átmeneti rendelkezések – az új eljárási szabályok alkalmazása

Mind az Air, mind az új Art. vonatkozásában főszabály, hogy a törvény rendelkezéseit a hatálybalépését követően indult és a megismételt eljárásokban, illetve a hatálybalépést követően esedékessé váló kötelezettségekre kell alkalmazni. Ha azonban a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában hatályos rendelkezések az adózóra összességében kevésbé terhes bírság, illetve pótlékfeltételeket határoztak meg, a kötelezettségre legfeljebb az elkövetéskor hatályos törvényben meghatározott legmagasabb mérték alkalmazható. A 2017. december 31-ig hatályos rendelkezések alapján hozott, az Air. és az új Art. hatálybalépésekor jogerős határozatokat az új törvényi rendelkezések nem érintik.

Egyes eljárástípusokra vonatkozóan a törvény speciális átmeneti szabályokat is meghatároz. A vagyonszerzési illeték megállapítására irányuló eljárásokban

az új szabályokat a hatálybalépést követően illetékkiszábrásra bejelentett vagy más módon az állami adó- és vámhatóság tudomására jutott ügyekben kell alkalmazni. Ha pedig az elhunyt természetes személy adójának megállapítása az új törvény hatálybalépését megelőzően megtörtént, úgy az örökösöket kötelező külön határozat meghozatalára irányuló eljárást a 2017. december 31. napján hatályos szabályok szerint kell lefolytatni. Külön átmeneti szabályokat kell figyelembe venni továbbá a megszűnő jogintézmények vonatkozásában is. Például a folyamatban lévő fokozott adóhatósági felügyeleti eljárást meg kell szüntetni, az adószám felfüggesztésére vonatkozó eljárást – ideértve az adószám felfüggesztést követő adószám törlésre vonatkozó eljárást is – meg kell szüntetni. Az Avt. vonatkozásában az átmeneti szabályozás kevésbé részletes, azt a törvény hatálybalépésekor folyamatban lévő végrehajtási eljárásokra kell alkalmazni.

VII. Megszűnő jogintézmények

Az adózói minősítés bevezetésére is figyelemmel, illetve az adóhatóság által végzett kockázatelemzési tevékenység egyre szélesebb körű alkalmazása miatt a *fokozott adóhatósági felügyelet* fenntartásának szükségessége megkérdőjeleződött. Tekintettel továbbá arra, hogy a jogintézmény nagy adminisztrációs terhet jelentett mind az érintett adózói kör, mind az adóhatóság részére, ezen eljárás típus 2018. január 1-jétől megszűnik. Megszűnik a minősített adózói, illetve a minősített adózói nyilvántartásra vonatkozó szabályozás is.

Megszűnik az adószám felfüggesztésének jogintézménye, mivel a gyakorlatban annak alkalmazása számos problémát okozott. Az adószám a felfüggesztésének időtartama alatt ugyanis az adózók gazdasági tevékenységet végeztek, és ezen időszak alatt bonyolított gazdasági események adójogi kezelése sem volt megfelelően biztosított.

A jogintézmények közül megszűnik továbbá a munkáltatói adómegállapítás is, amelyre vonatkozóan az Szja. törvény külön rögzíti, hogy a munkáltató már 2017. évre vonatkozóan sem készít munkáltatói adómegállapítást. Az adóbevallási tervvel párhuzamosan -- amelyet az adóhatóság automatikusan elkészít a személyi jövedelemadó bevallás benyújtására kötelezett adózói kör részére – ugyanis már szükségtelen fenntartani egy a munkáltatók adminisztrációs kötelezettségeit növelő szabályozást.

VIII. Összegzés

Az a tény, hogy az adóeljárési szabályok mögött 2018. január 1-jétől nem áll egy általános közigazgatási eljárási törvény, és ezzel egy önálló adóigazgatási szabályozás jön létre, jelentős egyszerűsítésnek tekinthető. Az eljárási szabályoknak a jelenleginél nagyobb mértékű egyszerűsítésére ugyanakkor csak a teljes adórendszer egyszerűsítésével párhuzamosan kerülhetett volna sor. Egyszerű eljárási szabályokat ugyanis csak letisztult anyagi jogi szabályozás mellett lehet kialakítani.

Az új jogszabályi rendelkezések nagyrészt a korábbi szabályozást veszik át úgy, hogy más szerkezetben, közérthetőbb, áttekinthetőbb formában jelennek meg. Emellett az új jogszabályok számos előremutató, az adózói érdekeket előtérbe helyező rendelkezéseket tartalmaznak. Elsősorban a jogorvoslati rendszert érintően beiktatott új rendelkezések nyomán pedig az adóhatósági tapasztalatok is beépültek az új adóeljárásra vonatkozó szabályozásba. Az önálló adóvégrehajtásra vonatkozó törvény létjogosultságát az állami adó- és vámhatóság általános közigazgatási végrehajtó hatósággá történő kijelölése indokolja.

DR. KÖVÁGÓ ZOLTÁN