

## VALÓBAN „ADÓZÓBARÁT”? AZ ADÓIGAZGATÁSBAN ÉRVÉNYESÜLŐ JOGORVOSLATI REND ÉS A 2018-TÓL HATÁLYBA LÉPETT ÚJ ELŐÍRÁSAINAK ELEMZÉSE<sup>1</sup>

### Bevezetés

Az utóbbi években kiemelt kormányzati célkitűzésként került megfogalmazásra a bürokráciacsökkentés és ennek keretében a különböző (polgári-, büntető és közigazgatási) eljárási jogszabályok egyszerűbbé, közérthetőbbé tétele<sup>2</sup>, ezek kapcsán az állampolgári igények magasabb szinten történő figyelembe vétele, az adóhatóság szolgáltató jellegének erősítése, az önkéntes jogkövetés intézményesített támogatása, az adózók adminisztrációs terheinek csökkentése, az adókötelezettségek teljesítésének megkönnyítése, továbbá egy olyan új eljárási joganyag létrehozása, ami megfelel a XXI. század elvárásainak.

A jogrendszer különböző részeire vonatkozó új eljárási előírások közül e tanulmány keretében azok elemzésére kerül sor, amelyek a *közigazgatás* egy speciális területén, az *adóigazgatásban* kerülnek alkalmazásra<sup>3</sup>, de területi korlátok miatt ezek közül is csak azokra fókuszálunk, amelyek az adóigazgatási eljárás keretében érvényesülő *jogorvoslati rendre* vonatkoznak. Természetesen ki fogok térni az adóigazgatási eljáráshoz, illetve az annak keretében meghozott adóhatósági döntésekhez esetlegesen kapcsolódó *közigazgatási bírósági eljárásban* alkalmazandó új szabályokra is<sup>4</sup>, mivel ezek is szerves részét képezik annak a jogorvoslati eljárásrendnek, ami az adózók rendelkezésére áll az adóhatóságok által meghozott és általuk sérelmesnek vélt döntések ellen igénybe vehető jogorvoslati eszközök terén. A tanulmány keretében a megváltozott eljárási szabályokra épülő új jog-

<sup>1</sup> A kutatást az EFOP-3.6.2-16-2017-00007 azonosító számú, *Az intelligens, fenntartható és inkluzív társadalom fejlesztésének aspektusai: társadalmi, technológiai, innovációs hálózatok a foglalkoztatásban és a digitális gazdaságban* című projekt támogatta. A projekt az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap és Magyarország költségvetése társfinanszírozásában valósult meg.

<sup>2</sup> Ennek keretében került megalkotásra a Polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.), a Közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.), az Általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (a továbbiakban: Ákr.), valamint a Büntetőeljárásról szóló 2017. évi XC. törvény (a továbbiakban: Be.).

<sup>3</sup> A közvetlenül az adóigazgatásban alkalmazandó új szabályokat három törvényben fogadták el 2017. novemberében, ezek az Adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI törvény (a továbbiakban: Air.), az Adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) és a témánk szempontjából kisebb jelentőséggel bíró 2017. évi CLIII. törvény (a továbbiakban: Avt.), utóbbi az adóhatóságok által foganatosítandó végrehajtási eljárásokról szól. Fontos változás 2018-tól, hogy megszűnt az általános közigazgatási eljárási jogszabály, az Ákr. mögöttes jogforrási jellege az adó- és vámigazgatási eljárásban, így 2018-tól már valamennyi eljárásjogi kérdést az adóigazgatás speciális eljárásjogi szabályaiban kellett rendezni.

<sup>4</sup> Lásd a tanulmány Kp. előírásait bemutató részét az adóhatósági döntések bíróság előtti megtámadása feltételeinek ismertetése kapcsán.

orvoslati keret rendszerszintű bemutatásán túlmenően elsősorban arra keresem a választ, hogy a jogorvoslatokra vonatkozó új eljárási normák mennyiben kedvezőek vagy éppen kedvezőtlenek az adózók szempontjából.

### **Alkotmányos háttér, jogforrások és a jogorvoslatok szempontjából fontos egyes fogalmak magyarázata**

A 2012-től hatályos *Alaptörvényünk* XXVIII. Cikk. (7) bekezdése alapján „*Mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti*”. Látható tehát, hogy az Alaptörvényből vezethető le a jogorvoslatok igénybevételére vonatkozó jog, ami pedig a konkrét előírásokat illeti meg kell említeni, hogy 2018-ig a Közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ és a rá épülő, az adóigazgatás sajátosságait kifejező Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: régi Art.) együttesen jelentették az adóigazgatási eljárásban érvényesülő jogorvoslati rendszerre vonatkozó alapvető jogforrásokat. Ebben a szabályozási környezetben a Ket. jogorvoslatokra vonatkozó előírásait csak akkor kellett alkalmazni, ha a régi Art. másképpen nem rendelkezett. Ha viszont másképpen rendelkezett, mint pl. a régi Art. 5.§ (2) bekezdése, ami adóügyekben kizárta a Ket. jogorvoslati előírásai közül az újrafelvételi eljárásra vonatkozó szabályok figyelembe vételét, akkor a régi Art-ben foglaltakat kellett alkalmazni.

Ennél sokkal egyszerűbb a helyzet 2018-tól, mivel az Ákr. 8.§ (1) bekezdés c, pontja értelmében e törvény hatálya nem terjed ki az adó- és vámigazgatási eljárásra és szemben a régi Art-vel<sup>5</sup>, az Air-ben és az Art-ben már nincs olyan előírás, amely mögöttes jogforrásként az Ákr. alkalmazását írná elő. Ez pedig azt jelenti, hogy 2018-tól már csak az Air. és az Art. előírásait kell figyelembe venni, amennyiben az adóigazgatásban érvényesülő jogorvoslati rendre vonatkozó előírásokat kívánjuk áttekinteni<sup>6</sup>. Ez igen fontos változást jelent a szabályozás koncepcióját illetően.

A jogorvoslati eszközökre vonatkozó konkrét szabályok ismertetése előtt, azok jobb megértése érdekében néhány alapvető eljárásjogi fogalom jelentését szükséges tisztázni.

A *hivatalból* vagy *kérelemre* alkalmazható jogorvoslati eszközök közötti különbségtétel arra irányul, hogy vannak olyanok, amelyeket az adózó szándékától függetlenül (tipikusan éppen az adózó akarata ellenére) az adott ügyben eljáró hatóság (pl. határozat, végzés módosítása, visszavonása) vagy annak felettes szerve (pl. felügyeleti intézkedés) kezdeményez, és vannak olyanok is, amelyeket pedig az adózó vehet igénybe erre irányuló kérelme benyújtásával (pl. fellebbezés).

A *saját hatáskörben* vagy *fellebbezési úton* igénybe vehető jogorvoslati eszközök megkülönböztetés azt jelenti, hogy az adott ügyben döntést hozó szerv saját maga jár el vagy

<sup>5</sup> A régi Art. 5.§(1) bekezdése még azt tartalmazta, hogy adóügyekben – néhány kivétellel – a Ket. rendelkezéseit kell alkalmazni, ha e törvény vagy adót, adófizetési kötelezettséget, költségvetési támogatást megállapító törvény másként nem rendelkezik.

<sup>6</sup> Meg kell azonban jegyezni, hogy a nem közigazgatási úton igénybe vehető jogorvoslati eszközök (adóper és az ügyész által alkalmazhatóak) kapcsán továbbra is fontos jogforrást jelent mind a Kp., mind pedig az ügyészségről szóló a 2011. évi CLXIII. törvény (a továbbiakban: Út.).

pedig valamely felettes szerve hozza meg az érdemi döntést. A fellebbviteli eszközökön belül megkülönböztetjük az *átszarmaztató (devolutív)* hatályú és a *nem átszarmaztató* hatályú eszközöket, az adóigazgatási eljárásban igénybe vehetők átszarmaztató hatályúak. Az átszarmaztató hatály azt jelenti, hogy az első fokon eljáró szerv jogköre részben vagy egészben átszáll a felettes szervre, amely az első fokon eljáró szerv helyett meghozhatja az álláspontja szerint jogszerű, illetve méltányos döntést. A *teljes hatályú* devolutív eszköz esetén a fellebbviteli úton eljárónak ez a jogköre a tényállás megállapítására is kiterjed (pl. fellebbezés), a *nem teljes hatályú* esetén pedig csak a jogszabályok alkalmazásával okozott sérelmeket orvosolhatja (pl. felügyeleti intézkedés).

A *jogszabálysértő* hatósági döntésnek különböző típusai lehetségesek. Megkülönböztethetünk anyagi jogi szabályt és eljárási jogi szabályt sértő döntéseket. Az *anyagi* jogi előírásokba ütköző határozat (végzés) például az szja, a társasági adó vagy az áfa törvény anyagi jogi szabályait sérti (pl. olyan jogot biztosít az adózó számára, amely nem illel meg vagy olyan kötelezettséggel terheli, ami nem támasztható alá jogszabály előírásával). Az ilyen típusú jogszabálysértések a legsúlyosabb jogsértésnek minősülnek, velük szemben mindazok a jogorvoslati eszközök igénybe vehetők, amelyeket a jogszabálysértő döntésekkel szemben biztosít a jogorvoslati rendszer. Ezzel szemben az *eljárási jogi* szabályt sértő határozatok (végzések) aszerint különböztethetők meg, hogy kihatnak-e az ügy érdemére vagy nem. Az *ügy érdemére kiható* lényeges eljárási jogszabálysértések (pl. a határozat csak 15 napot biztosít az adózónak a határozat bíróság előtti megtámadására a törvényben előírt 30 nappal szemben, vagy kizárt személy vett részt a döntéshozatalban, vagy hatáskörrel, illetékességgel nem rendelkező szerv hozta a döntést, vagy a döntés megalapozatlan, tehát a döntésnél irányadónak tekintett tényállást a bizonyítékok nem támasztják alá) – egyezően az anyagi jogi jogszabálysértésekkel – nagyon súlyosak, velük szemben is igénybe vehetők azok az eszközök, amelyeket az anyagi jogi szabályokat sértő döntésekkel szemben lehet alkalmazni. Az *ügy érdemére ki nem ható* eljárási jogszabálysértések viszont – ahogyan az elnevezésükből is következik – sértik ugyan az eljárási jog bizonyos szabályait, de mivel az ügy érdemi elbírálását nem befolyásolják, ezért velük szemben nem alkalmazhatóak a jogszabálysértő döntések ellen biztosított jogorvoslati eszközök. A jogalkalmazás alakítja ki a határt az ügy érdemére kiható és ki nem ható eljárási jogszabálysértések között, erre vonatkozóan sem az Art-ben, sem az Air-ben, sem más jogszabályban nem találhatóak közvetlen előírások (pl. a bírói gyakorlat szerint nem hat ki az ügy érdemére, ha az adóhiányt az ellenőrzési határidő letelte *után* végzett ellenőrzés tárja fel, viszont kihat az ügy érdemére, ha az adózót nem értesítette az adóhatóság a tanú vagy a szakértő meghallgatásáról és ezért az adózó nem tudta érvényesíteni eljárási jogait, így nem tehetett észrevételt a meghallgatáson elhangzottakra, nem intézhetett kérdéseket a meghallgatott személyekhez, nem indítványozhatta más személy meghallgatását vagy más bizonyíték beszerzését). Az adóhatóságok igyekeznek minden általuk elkövetett eljárási jogszabálysértést az ügy érdemére ki nem hatóként kezelni, az adózók pedig arra törekednek, hogy valamennyi eljárási jogi jogszabálysértés ügy érdemére kiható jellegét bizonyítsák, és ezzel biztosítsák maguknak a jogszabálysértő döntésekkel szemben alkalmazható egyes jogorvoslati eszközök sikeres igénybevételének lehetőségét.

*Érdeksértő* adóhatósági döntésről akkor beszélhetünk, ha az adóhatóság ún. mérlegelési (*diszkrecionális*) jogkörben eljárva adott tényállás mellett különböző hatósági döntések között választhat és bármelyik választása esetén jogszerűen jár el. Tipikus példa erre a

fizetési halasztásra vagy a részletfizetésre irányuló adózói kérelmek elbírálása, amely során az adózói kérelemnek helyt adó vagy azt elutasító döntést egyaránt hozhat az adóhatóság. Amennyiben elutasítja az adózó ilyen kérelmét, akkor jogszerű, de az adózó szempontjából érdeksértő döntést hoz. Az ilyen érdeksértő döntésekkel szemben nem lehet azokat a jogorvoslati eszközöket igénybe venni, amelyeket kizárólag a jogszabálysértő döntések ellen lehet alkalmazni, mivel a hatóság döntése „csak” az adózó érdekeit sérti. Előfordulhat persze olyan eset is, amikor az adózó érdekeit sértő adóhatósági döntés egyben súlyos, az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértést is jelent. Ilyen például, ha úgy utasítja el az adóhatóság az adózó fizetési halasztásra irányuló kérelmét, hogy eljárása keretében nem vizsgálja meg, nem mérlegeli az Art. által kötelezően előírt szempontokat<sup>7</sup>, vagy túllépi a mérlegelés jogszabályban meghatározott kereteit, vagy a döntésnél mérlegelt tények nem felelnek meg a valóságnak, vagy a döntés megalapozatlan, vagy a döntést megelőző eljárásban a döntés érdemére kiható eljárási szabálytalanság történt. Ilyen esetekben az érdeksértő döntés egyúttal az eljárási jogszabályokat is súlyosan sérti, és mivel az utóbbi tény kihat a döntés érdemére, ezért az ilyen érdeksértő döntésekkel szemben mindazok a jogorvoslati eszközök is igénybe vehetőek, amelyek egyébként csak a jogszabálysértő döntések ellen alkalmazhatóak.

Végezetül az ügy érdemében *határozattal*, az eljárás során felmerült minden más kérdésben pedig *végzéssel* dönt a hatóság. A korábbi szabályozással ellentétben a 2018-tól hatályos jogorvoslati rendben a különböző jogorvoslati eszközök jellemzően már nem csak a határozottakkal, hanem a végzések szemben is igénybe vehetőek, tehát 2018-tól e tekintetben már nincs olyan markáns különbség a határozatok és a végzések között, mint amilyen eddig megfigyelhető volt.

### **Az adóhatósági döntésekkel szemben igénybe vehető jogorvoslati lehetőségek rendszere**

Az adóigazgatási területen igénybe vehető jogorvoslati eszközök rendszerét áttekintve *közigazgatási úton* és a *közigazgatási hierarchián kívül* igénybe vehető eszközöket különböztethetünk meg<sup>8</sup>. A közigazgatási úton alkalmazható eszközök *saját hatáskörben* (ilyen a döntés módosítása és visszavonása) vagy *fellebbviteli úton* (*fellebbezés és felügyeleti intézkedés*) érvényesíthetőek. A korábban mögöttes jogforrást jelentő Ket. szabályozásához hasonlóan a jogorvoslati rendszerre vonatkozó előírások között az Air-ben sem találhatjuk meg a döntés érdemére ki nem ható név vagy számelírás, vagy számítási hiba miatt alkalmazható *kijavítást*, valamint a döntés érdemi kérdésben történő *kiegészítését és* annak egységes döntésbe foglalt *kicserélésével* való közlését<sup>9</sup>. Vagyis e továbbra is létező jogintézmények

<sup>7</sup> Lásd erről: *Összefoglaló az új adóeljárési szabályokról*. Önadózó 2018/1. 7. p., és *Az adóeljárás megújult szabályrendszere*. Adóködex, 2018/1. 21. p.

<sup>8</sup> Ettől eltérően is lehet csoportosítani a jogorvoslati eszközöket, például kérelemre (módosítás, visszavonás, fellebbezés, felügyeleti intézkedés, bírói felülvizsgálat, ügyészi felhívás) vagy hivatalból (módosítás, visszavonás, felügyeleti intézkedés, ügyészi felhívás) is induló eljárások. Lásd erről: *Összefoglaló az új adóeljárési szabályokról*. Önadózó 2018/1. 7.p.”

<sup>9</sup> Az Air. VI. fejezete tartalmazza a jogorvoslati eszközökre vonatkozó szabályokat, ezzel szemben a IV. fejezetben,

már nem minősülnek jogorvoslati eszköznek, hanem a hatósági döntés (határozat és végzés) meghozatalára vonatkozó előírások részei. Kiegészítésre akkor kerül sor, ha valamely érdemi kérdésben – pl. egy ellenőrzött adónem tekintetében – nem született döntés, vagy a döntésből hiányzik valamely kötelező tartalmi elem, pl. az eljárási illeték visszatérítésére vonatkozó rendelkezés sikeres adózói jogorvoslat esetén. A döntés kijavítással érintett része és a kiegészítés ellen egyaránt ugyanazok a jogorvoslatok vehetők igénybe, mint amelyek az eredeti döntés ellen rendelkezésre álltak. A kijavítást és a kiegészítést azzal kell közölni, akivel az eredeti döntést, illetve a kiegészített döntést is közölték.

Fontos előírás, hogy – egyezően az alább bemutatásra kerülő visszavonás és módosítás szabályozásával – az *adózó terhére* szóló kiegészítő döntés csak az eredeti döntés véglegesség<sup>10</sup> válásától számított egy éven belül hozható, ezzel szemben az *adózó javára* szóló az adó megállapításához való jog elévüléséig.

A közigazgatási szervezetrendszeren kívül igénybe vehető jogorvoslati forma a *bíróági felülvizsgálat (adóper)*, valamint az ügyész által alkalmazható *felhívás és jelzés*.

### **A határozat (és a végzés) visszavonása és módosítása**

Az adóhatóságok nincsenek kötve saját határozataikhoz, végzéseikhez és mivel az adóigazgatási eljárásban is fontos érdek fűződik az ügyek mielőbbi lezárásához, ezért jogukban áll azokat felülvizsgálni. A módosítás és a visszavonás egymástól eltérő következményekkel járó jogorvoslati formák, a rájuk vonatkozó előírások azonban döntően mégis azonosak. Módosítás esetén a korábbi hatósági döntés helyébe egy attól eltérő tartalmú érdemi döntés lép, visszavonás alkalmával pedig a korábbi döntés annulálásra kerül, vagyis mintha meg sem hozták volna.

*Hivatalból* (tehát az eljáró hatóság saját kezdeményezésére vagy törvényi előírás végrehajtásaként) vagy *adózői kérelemre* egyaránt igénybe vehetőek, időben pedig egészen addig, amíg felettes szerv vagy bíróság az adott döntést (bíróság esetén döntésrészt is) *érdemben* el nem bírálja (*elbírálási korlát*). Például a folyamatban lévő bírósági eljárás (adóper) során is megteheti a védírat (korábbi elnevezéssel: érdemi ellenkérelme) előterjesztéséig a mindig alperesi pozícióban lévő adóhatóság, hogy a per tárgyát képező határozatát visszavonja, vagy a felperes adózó keresetének megfelelően módosítja, ami a bírósági eljárás lezárását eredményezi, a bíróság pedig ilyen esetben így nem érdemi ítélettel, hanem permegszüntető végzéssel fejezi be a peres eljárást. A jogorvoslati kérelem eljárási ok miatt történő elutasítása azonban nem minősül a felettes szerv vagy a bíróság részéről érdemi felülvizsgálatnak, tehát egy ilyen döntést követően még lehetősége van az ügyben eredetileg eljáró hatóságnak saját hatáskörben a korábbi döntése visszavonására vagy módosítására.

Amennyiben hivatalból kerül sor a határozat (végzés) módosítására, visszavonására, akkor ennek kizárólag jogszabálysértés vagy törvényi előírás, ha pedig adózói kérelemre történik (pl. méltányossági ügyben benyújtott fellebbezésnek saját hatáskörben helyt adó

---

az adóigazgatási eljárás általános szabályai között találhatóak meg a kijavításra, kicserélésre és kiegészítésre vonatkozó előírások.

<sup>10</sup> Lásd az Air. 74.§-át, ami szerint a véglegesség főszabály szerint a döntés közlésével áll be.

döntés esetén), akkor mind jogszabálysértés, mind pedig érdeksérelem lehet az alapja. Az adózókat védő garanciális előírás, hogy a döntés módosítására az adózó terhére csak egy alkalommal kerülhet sor (kivéve az ügyész felhívása alapján indított eljárást<sup>11</sup>).

Nem csak az első fokon, hanem a másodfokon eljáró adóhatóság is jogosult arra, hogy az ügyet korábban érdemben eldöntő saját jogerős határozatát módosítsa, másodfokú szerv esetén azt is, amivel az elsőfokú határozatot eredetileg helybenhagyta vagy megváltoztatta. A másodfokú szerv e módosítása kapcsán sor kerülhet akár még az elsőfokú határozat megsemmisítésére és új eljárás elrendelésére is, azonban ilyen esetben figyelemmel kell lenni a később ismertetésre kerülő súlyosítási tilalomra vonatkozó előírásokra is.

A saját hatáskörben visszavont vagy módosított határozat (végzés) *kiadmányozására* az adózó *terhére* a határozat (végzés) véglegessé válásától számított 1 éven belül, az adózó *javára* pedig az adó megállapításához (*annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 évig, amelyben az adóról bevallást kellett volna tenni /pl. Szja, ÁFA, Társasági adó/, bevallási kötelezettség hiányában /pl. belföldi gépjárműadó, építményadó esetében/ pedig az adót meg kellett volna fizetni*), a költségvetési támogatás igényléséhez vagy a túlfizetés visszaigényléséhez való jog elévüléséig van lehetőség.

Az adózókat védő 1 éves súlyosítási határidő leteltét követően nem lehet az adózó javára szóló visszavont döntéssel azonos jogalapon nyugvó, az adózó terhére szóló új döntést hozni.

Az adózó terhére történő *módosítás* egy éves korlátozása nem érvényesül és 1 éven túl – de ilyenkor is csak az adó megállapítására vonatkozó jog elévülési idején belül – lehetséges a korábbi döntés adózó terhére irányuló módosítása, ha:

- a) bíróság büntetőügyben hozott *jogerős* ítéletével megállapította, hogy az adózó adókötelezettsége teljesítésével összefüggésben csalást, költségvetési csalást, adócsalást, illetve munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalást követett el (a bírói gyakorlat szerint a Büntető törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény /továbbiakban: régi Btk./ Btk. idején a támogatás igénylések, adó-visszaigénylések területén elkövetett jogsértések nem adócsalásnak, hanem csalásnak minősültek, a 2013. július 1-én hatályba lépett – adócsalás bűncselekményt már nem tartalmazó – 2012. évi C. törvény /a továbbiakban: új Btk./ szerint pedig a befizetési kötelezettség nem teljesítéséhez hasonlóan költségvetési csalásnak /új Btk. 396.§/ minősülnek);
- b) a bíróság büntetőügyben hozott *jogerős* ítélete megállapította, hogy a határozatot (végzést) hozó adóhatóság dolgozója a köteleességét a büntetőtörvénykönyvbe ütköző módon (új Btk. 294.§ Hivatali vesztegetés elfogadása) szegte meg és ez a határozat (végzés) meghozatalát befolyásolta;
- c) az adózó rosszhiszemű volt, amit az adóhatóságnak kell bizonyítania. Megalopozza az adózó rosszhiszeműségét, ha tudatosan valótlan adatot szolgáltatott, illetve az adóhatóságot más módon félrevezette, vagy az ügy szempontjából lényeges tényt vagy körülményt tudatosan elhallgatott, vagy a rá nézve kedvező határozat elérése érdekében az eljáró dolgozót megvesztegette vagy tiltott módon megajándékozta, vagy bizonyíthatóan tudatában volt annak, hogy a hozott döntés jogszabálysértő.

Az a, és b, pontban írottak kapcsán ki kell emelni, hogy az adó megállapításához való jog mindaddig nem évül el, amíg az adott bűncselekmény büntethetősége el nem évül,

<sup>11</sup> Lásd az Air. 131.§-át.

tehát az adóhatóság által alkalmazható módosítás időbeli korlátja ilyen esetben a büntetőjog előírásaihoz igazodik, vagyis akár 8 vagy 10 év is lehet.

A 2018-tól hatályos előírások értelmében az adóhatóság hivatalból – eljárást megszüntető végzés kiadása nélkül – *vonja vissza* a döntését, amennyiben az adózó (vagy az adó megfizetésére köteles személy) a döntés véglegessé válása előtt meghalt vagy jogutód nélkül megszűnik<sup>12</sup>. Az ilyen visszavonás a kiadmányozás napján végleges és végrehajtható.

*Vissza kell vonni*, illetve *meg kell semmisíteni*<sup>13</sup> az adóhatóság döntését, ha az ügy nem tartozik az eljáró adóhatóság hatáskörébe (az illetékesség hiánya nem jelent semmisségi okot), vagy jogerős ítélettel megállapított bűncselekmény befolyásolta a tartalmát (még abban az esetben is, ha a vádemelést az ügyész elhalasztotta és a halasztás időtartama eredményesen telt el), vagy a döntés közigazgatási bíróság jogerős határozatával ellentétes, vagy a döntés meghozatala során törvényben<sup>14</sup> semmisségi oknak minősített súlyos eljárási jogszabálysértést követtek el<sup>15</sup>.

Vizont semmisségi ok esetén sem semmisíthető meg a döntés, ha sértené az adózó jóhiszeműen szerzett és gyakorolt jogát és a döntés véglegessé válása óta 3 év eltelt; valamint, ha 5 év telt el a kötelezettséget megállapító döntés véglegessé válásától, illetve teljesítési határidő utolsó napjától.

Ha jogerős ítélettel megállapított bűncselekmény befolyásolta a döntés tartalmát, akkor a döntés időkorlát nélkül megsemmisíthető, amennyiben nem érint jóhiszeműen szerzett és gyakorolt jogot. Meg kell jegyezni, hogy kötelezettséget megállapító adóhatósági határozattal, végzéssel szemben nem lehet jóhiszeműen jogot szerezni. Tehát a fentebb említett időbeli korlátok is csak látszólag a jóhiszeműen szerzett jogokat védik, ténylegesen a jogbiztonság védelmét és az adóhatósági döntések stabilitását szolgálják.

A visszavonó és módosító döntések ellen ugyanazokat a jogorvoslati eszközöket lehet igénybe venni, mint amelyeket a visszavont, illetve módosított döntés ellen lehetett alkal-

<sup>12</sup> Lásd az Air. 120.§. (6) bekezdését és Adókódex (2018) 21. p.

<sup>13</sup> Az Air. 132. § – a tartalmazza az ún. semmisségi okokat, amelyek a 2018. előtt hatályos szabályozásban még a régi Art. háttér jogforrásában, a Ket-ben kerültek rögzítésre.

<sup>14</sup> Csak törvény minősíthet egy eljárási jogszabálysértést semmisségi oknak, tehát például ezt nem teheti meg az Adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII.28.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Vhr.), amely jogszabály egyebek mellett az ellenőrzés részletszabályait is rendezi. Így például a Vhr. 74.§-ában került szabályozásra a megbízólevél kötelező adattartalma, vagyis ha ennek nem felel meg a gyakorlatban ténylegesen kiadott megbízólevél, akkor ez az eljárási jogszabálysértés nem eredményezheti az így kiadott megbízólevél alapján lefolytatott eljárás keretében meghozott döntés semmisségét. Ezzel szemben az eddigi bírói gyakorlat szerint az adóperben azonnal a döntés semmisségét és az eljárás teljes megismétlését vonta maga után a megbízólevél kiadásával kapcsolatos hiba, bármely eljárási fázisban is hivatkozott rá a felperesi pozícióban lévő adózó. Ez tehát már a múlté, sőt, a megbízólevéllel összefüggő eljárási jogszabálysértés fellebbezés keretében történő meghivatkozása is kérdésessé vált 2018-tól, mivel az eljárási jogszabálysértés még törvényben is kifejezetten semmisségi okként kell nevesítve legyen ahhoz, hogy az érdemi korlátozás nélkül meghivatkozható legyen a fellebbezés során. Tovább nehezíti az adózók helyzetét, hogy az Art. és az Avt. egyáltalán nem tartalmaz semmisségi okot, de az Air. is csak az itt ismertetetteket. Az viszont erősen kérdéses, hogy mindezek a korlátozások miként egyeztethetőek össze a fellebbezés elbírálása során alkalmazandó teljes körű felülvizsgálat elvével? Ugyanis a másodfokú adóhatóság továbbra is hivatalból köteles felülvizsgálni mind a megfellebbezett döntést, mind pedig az azt megelőző eljárást, mégpedig tekintet nélkül arra, hogy ki és milyen okból fellebbezett.

<sup>15</sup> Lásd erről: BAJUSZ Dániel: *Az adóeljárás újraszabályozása – új adóeljárási törvények 2018. január elsejétől.* Adó 2018/4. 59. p.

mazni. A végleges elsőfokú döntés módosítása esetén értelemszerűen fellebbezni csak a módosító döntés ellen lehet.

A régi Art. 135.§(4) bekezdése szerint a jogszabálysértő határozat (végzés) alapján keletkezett adóvisszatérítési igény esetén az adózó a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot kapott, feltéve hogy az adó téves megállapítása nem az adózó vagy az adatszolgáltatásra kötelezett más személy (pl. az adózó munkáltatója) érdekkörében felmerült okra volt visszavezethető. Ezt a szabályt azonban „kifejejtette” a jogalkotó az Air. és az Art. szabályaiból, legfeljebb analógiával lehet alkalmazni az Art. 65.§ (1) és 160.§ (1) bekezdésének azon előírását, amely a késedelmesen teljesített kiutalások esetére írja elő a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamat – tehát a jegybanki alapkamat kétszeresének – megfizetését. Viszont jogbizonytalanságot okoz az adóhatóság által fizetendő kamat mértékét illetően, hogy az Art. 196.§ (6) bekezdése már „csak” a jegybanki alapkamat egyszeres megfizetését írja elő az adóhatóság számára, amennyiben Alkotmánybírósági, Kúriai vagy az Európai Unió Bírósága által hozott döntés alapján keletkezik az adózónak visszatérítési igénye. Álláspontom szerint a jogalkotó mulasztott e kérdés szabályozatlanul hagyásával, amely problémát a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő mértékű kamat megfizetésének alkalmazásával lehet kezelni, már csak abból kiindulva, hogy ha ilyen mértékű kamatot köteles fizetni az adóhatóság a késedelme esetén, akkor semmi nem indokolja, hogy ennél alacsonyabb mértékű kamatot fizessen az általa elkövetett jogszabálysértések előfordulásakor.

## **Fellebbezés**

Az adóhatósági döntésekkel szemben igénybe vehető fellebbezés természetesen 2018-tól is biztosított.

A fellebbezés minősül az ún. rendes közigazgatási jogorvoslati eszköznek, mégpedig anyai és tárgyi szempontból, valamint jogalapja tekintetében egyaránt.

*Alanyi* oldalról az ügy érdemében hozott elsőfokú határozat és egyes végzések ellen fellebbezhet az adózó, a kizárólag az adó megfizetésére kötelezett személyek (az ún. mögöttes felelősök, mint pl. az örökös, a megajándékozott vagy a jogutód), valamint az, akire a határozat rendelkezést tartalmaz (pl. a szakértő vagy az ügyben érintett más adózó). Az Air. 123.§-a szerint a kizárólag az adó megfizetésére kötelezettek is gyakorolhatják az adózót megillető jogokat, így pl. a felszámolással megszűnt gazdasági társaság adótartozásáért helytállni köteles (volt) tag, vezető tisztségviselő 15 napos határidő mellett megfellebbezheti az ő helytállási kötelezettségét megalapozó elsőfokú határozatot. Ebben a fellebbezésben vitathatja a gazdasági társaság (az eredeti kötelezett) terhére a felszámolási eljárás időtartama alatt hozott, utólagos adómegállapítás tárgyában kiadott első- illetve másodfokú határozatban előírt adótartozás jogalapját és összecszerúségét is, másodfokú döntés esetén azzal a feltétellel, hogy azt bíróság még nem vizsgálta felül. Ez a fellebbezési jog akkor is megilleti az adó megfizetésére kötelezettet (pl. Bt. beltagot), ha esetleg időközben már elévült az adómegállapításhoz való jog a felszámolással megszűnt gazdasági társasággal szemben. Ha a fellebbezést elbíráló másodfokú adóhatóság<sup>16</sup> a rá irányadó 60 napos

---

<sup>16</sup> A másodfokú adóhatóság három dologról (az eredeti kötelezettel szembeni utólagos adómegállapítás jog-



ügyintézési határidőn belül megállapítja, hogy az eredeti kötelezett terhére az utólagos adómegállapítás részben vagy egészben jogszabálysértő volt (*a fellebbezést elbíróló másodfokú adóhatóság elsőként az utólagos admegállapítás jogszerűsége kérdésében dönt*), akkor az adótartozás végrehajtásához való jog elévülési idején belül a jogszabálysértő adómegállapítás tekintetében az adóvégrehajtáshoz való jogot korlátozza vagy megszünteti a fellebbezést benyújtó adó megfizetésére kötelezettel szemben (de az adómegállapításhoz való jog elévülése miatt az eredeti kötelezetre vonatkozó alaphatározat megváltoztatását vagy megsemmisítését értelemszerűen nem eredményezheti a fellebbezést elbíróló szerv e döntése). A fellebbezési jog e kiterjesztése azért bír különös jelentőséggel, mivel a mögöttes felelőst megillető ilyen tartalmú fellebbezési jog biztosítása révén a jogalkotó lehetőséget teremtett a már megszünt adózó kötelezettségét megállapító első és másodfokú határozat – közvetett, tehát más adózó által kezdeményezett – bírósági felülvizsgálatára is, ráadásul egy időközben esetleg már elévült adómegállapításhoz való jog tekintetében is.

A fellebbezés *tárgya* az elsőfokú határozatokon kívül az Air-ben taxatív módon felsorolásra került<sup>17</sup> első fokozat hozott, önállóan megfellebbezhető 11 végzés típus (pl. iratbetekintési jog korlátozását elrendelő, eljárást megszüntető, kérelmet visszautasító, eljárási bíróságot kiszabó, fellebbezés vagy bármely más jogorvoslat határidejének elmulasztása miatt benyújtott igazolási kérelmet elutasító, többletköltségek megtérítésére kötelező, költségmentességi kérelmet elutasító végzés). Egyebekben az érdemi döntést megelőző eljárás során hozott elsőfokú végzések (pl. idéző végzés) a határozat (ennek hiányában pedig az eljárást megszüntető végzés) elleni fellebbezésben támadhatóak meg. *Nincs helye* fellebbezésnek pl. a szokásos piaci ár megállapításáról, a megállapítás módosításáról, illetve érvényességének meghosszabbításáról, valamint a szokásos piaci ár megállapítására irányuló kérelem elutasításáról hozott adóhatósági döntés ellen<sup>18</sup>; továbbá az adó feltételes megállapítására irányuló eljárás során az adópolitikáért felelős miniszter által hozott határozattal, vagy az ugyanebben az eljárásban hozott azon miniszteri végzésekkel szemben<sup>19</sup>, amelyek abba a 11 végzés típusba tartoznak, amelyek ellen az Air. általános előírásai szerint egyébként más eljárásokban önálló fellebbezést lehet benyújtani, viszont ezek a miniszter által hozott határozatok és végzések – a megfellebbezhetőségük hiánya ellenére – bíróság előtt megtámadhatóak. Továbbá szintén *nem fellebbezhető meg* az ún. sikertelen közlés tényét megállapító<sup>20</sup> és – érthető módon – a megbízható adózó<sup>21</sup> ún. automatikus részletfizetés iránti kérelmének helyt adó<sup>22</sup> határozat sem, sőt az előbbivel szemben egyéb más jogorvoslati eszköz sem vehető igénybe.

---

szerűségéről, a végrehajtási jog esetleges korlátozásáról vagy megszüntetéséről, és a mögöttes felelős adó megfizetésére kötelezéséről) dönt ilyen esetben a határozatában.

<sup>17</sup> Lásd az Air. 122.§ (3) bekezdését és Adókódex (2018) 21.p..

<sup>18</sup> Lásd az Art. 179.§-át.

<sup>19</sup> Lásd az Art. 168.§-át.

<sup>20</sup> Sikertelen közlésnek minősül az Art. Közösség más tagállamában, illetve harmadik államban letelepedett adóalany Áfa-visszatérítési jogát szabályozó 194.§ (6) bekezdése szerint, ha a NAV az adózó bejelentésének hiányában a rendelkezésére álló adatokból azt állapítja meg, hogy az adózó kérelemben megjelölt elektronikus levélcímén a kapcsolattartás technikai vagy egyéb okból nem lehetséges.

<sup>21</sup> Az Art. 153.§-a határozza meg az ún. megbízható adózó fogalmát.

<sup>22</sup> Lásd az Art. 156.§ (5) bekezdését.

*Jogalapja* tekintetében a fellebbezés mind jogszabálysértésre, mind érdeksérelemre hivatkozással igénybe vehető jogorvoslati eszköz, nincs meghatározott okhoz kötve, az indokolása sem kötelező, elegendő a tényközlés, amely szerint a fellebbezést benyújtó közli az eljáró szervvel, hogy magára nézve sérelmesnek tartja az adott hatósági döntést.

A fellebbezés *benyújtására* nyitva álló általános *határidő* a határozat (végzés) közlésétől számított 15 nap, utólagos adómegállapítás esetén 30 nap<sup>23</sup>, illetve egyes esetekben (pl. az ún. adófizetési biztosíték<sup>24</sup> letételére kötelező határozat<sup>25</sup>, vagy a végelszámoláshoz kapcsolódó utólagos adómegállapítás<sup>26</sup>, vagy a köztartozásmentes adózói adatbázisba történő felvételre irányuló kérelem elutasítása<sup>27</sup> tárgyában hozott határozat esetén) 8 nap. E rendelkezések vonatkoznak a fellebbezés elektronikus úton történő benyújtására is. A határidőbe nem számít be a közlésnek a napja, ha pedig a fellebbezési határidő utolsó napja olyan napra esik, amelyen az adóhatóságnál a munka szünetel, a határidő a legközelebbi munkanapon jár le.

Amennyiben a jogosult önhibáján kívül elmulasztja a rá irányadó fellebbezési határidőt, *igazolási kérelmet*<sup>28</sup> terjeszthet elő a mulasztásról való tudomásszerzést vagy az akadály megszűnését követően az igazolni kívánt eljárási cselekményre (tehát estünkben a fellebbezésre) egyébként előírt határidővel megegyező időtartamon belül (*szubjektív*<sup>29</sup> *határidő*), de legfeljebb 45 napon belül (*objektív*<sup>30</sup>, *záros, jogvesztő határidő*). Ezek a határidők az elmulasztott határnaptól vagy a határidő utolsó napjától számíthatók. A határidő elmulasztása esetén az igazolási kérelemmel egyidejűleg pótolni kell az elmulasztott cselekményt is, tehát a fellebbezést is be kell nyújtani.

A fellebbezésre megállapított határidő elmulasztásával kapcsolatos igazolási kérelem elbírálója az ügyben első fokon döntést hozó szerv<sup>31</sup>, mivel az ő eljárása során történt a mulasztás (hozzá kell benyújtani a fellebbezést is).

Ha az önállóan megfellebbezhető végzésben helyt adnak az igazolási kérelemnek, akkor olyan helyzetbe kell hozni a kérelmezőt, mintha nem mulasztott volna. Ennek érdekében az első fokon eljáró adóhatóság az időközben már jogerőssé vált döntését módosítja vagy visszavonja, illetve eljárási cselekményeket ismét meg.

*Nincs helye* igazolási kérelemnek az igazolási kérelem előterjesztésének elmulasztása vagy az elfogadott igazolási kérelem alapján megismételt eljárási cselekmény határidejének elmulasztása miatt, továbbá az ún. *jogvesztő* határidők (pl. a felügyeleti intézkedés benyújtására irányuló kérelem benyújtási határidejé-nek<sup>32</sup> vagy az adószám megállapítását

<sup>23</sup> Lásd az Air. 124.§ (1) bekezdését.

<sup>24</sup> Lásd az Art. 26.§-át.

<sup>25</sup> Lásd az Art. 28.§ (1) bekezdését.

<sup>26</sup> Lásd az Art. 145§ (3) bekezdését.

<sup>27</sup> Lásd a Vhr. 19.§ (3) bekezdését.

<sup>28</sup> Lásd az Air. 53.§-át.

<sup>29</sup> Bevallási határidő elmulasztása esetén a szubjektív határidő a mulasztásról való tudomásszerzést vagy az akadály megszűnését követő 15 nap, amely esetben az igazolási kérelemmel együtt a bevallást is pótolni kell.

<sup>30</sup> Meg kell említeni, hogy az objektív határidő 6 hónapról 45 napra történt lecsökkentése igen érzékenyen érintheti az ügyei vitelében akadályozott magánszemély adózókat. Ez a szigorítás legfeljebb a gazdálkodó szervezetek esetében akceptálható, magánszemélyeknél semmi esetre sem.

<sup>31</sup> Lásd az Air. 53.§ (2) bekezdését.

<sup>32</sup> Lásd az Air. 128.§ (2) bekezdését.

megtagadó határozattal szemben 15 napon belül benyújtandó kimentési kérelem<sup>33</sup> benyújtási határidejének) elmulasztása esetén.

Az elsőfokú döntésekkel szemben a *fellebbezési határidőn belül* benyújtott bármilyen elnevezésű beadványt fellebbezésként kell kezelni. Tehát hiába nevezné ilyen esetben a kérelem benyújtója pl. felügyeleti intézkedés iránti kérelemnek a jogorvoslati kérelmét, az fellebbezésként kerülne értékelésre, ami egyébként garanciális jelentőséggel bír az adózó érdekeinek védelme szempontjából, mivel fő szabály szerint a bírói út igénybevételére csak a fellebbezést elbíráló másodfokú döntések esetén van lehetősége, ez pedig nem teljesülne, ha felügyeleti intézkedésként kerülne elbírálásra a beadványa.

Újdonság, hogy a 2018-tól alkalmazandó szabályok szerint a fellebbezési határidő nem jogvesztő<sup>34</sup>. Ez azt jelenti, hogy ha a fellebbezést *késve* nyújtották be és a fellebbezés benyújtásával egyidejűleg a fellebbezésre jogosult *igazolási kérelmet nem terjesztett elő*, akkor köteles az elsőfokú adóhatóság – a mulasztás jogkövetkezményeire történő figyelmeztetés mellett – 8 napos határidő tűzésével a fellebbezésre jogosultat igazolási kérelem előterjesztésére felhívni. Értelmszerűen a felhívást követően a fellebbezési határidő elmulasztásának kimentésére előterjesztett igazolási kérelemre már nem kell alkalmazni ezt az egyidejűsége vonatkozó szabályt. A fellebbezés 2. fokú szerv részére történő felterjesztésének határidejébe a felhívás elküldése és annak határideje közötti időintervallum nem számít bele. Ha a fellebbezésre jogosult határidőn belül nem nyújt be igazolási kérelmet, akkor az elsőfokú adóhatóság a fellebbezését visszautasítja. 2018-ig az ilyen elkésett fellebbezéseket érdemi vizsgálat nélkül el kellett utasítani.

Elkésett fellebbezésnek minősül a fellebbezési határidő lejárta után előterjesztett ún. „fellebbezés kiegészítés” is. Amennyiben a határidőn túl benyújtott fellebbezés igazolási kérelmet is tartalmaz, *először* az igazolási kérelem megalapozottsága tárgyában kell dönten.

A fellebbezési határidőt akkor is megtartottnak kell tekinteni, ha a határidőben benyújtott fellebbezés iránti kérelmet nem a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező szervnél terjesztették elő. Hatáskör vagy illetékesség hiányában a hatóság a fellebbezést az adózó egyidejű értesítése mellett haladéktalanul, de legkésőbb a fellebbezés megérkezésétől számított 8 napon belül *átteszi* a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatósághoz<sup>35</sup>.

Amennyiben a fellebbezés nem egyértelmű vagy ellentmondásos tartalmú, akkor az elsőfokú adóhatóság – a mulasztás jogkövetkezményeire figyelmeztetés mellett – 8 napos határidővel felhívja a fellebbezésre jogosultat az egyértelmű kérelem benyújtására. A fellebbezés másodfokú adóhatóság részére érvényes jellemzően 15 napos felterjesztési határidejébe nem számít bele a hiánypótlási felhívás átadása és határideje közötti időtartam. Ha pedig a fellebbezésre jogosult a rá vonatkozó 8 napos határidőn belül nem nyilatkozik, akkor az elsőfokú adóhatóság a fellebbezését visszautasítja.

Az első fokon eljáró adóhatóság 8 napon belül *érdemi vizsgálat nélkül* – önálló fellebbezéssel megtámadható végzéssel – *visszautasítja* a fellebbezésre nem jogosulttól származó fellebbezést és a jogszabály által kizárt (pl. önálló fellebbezéssel meg nem támadható végzés ellen irányuló) fellebbezést. A fellebbezést visszautasító végzésben fel kell hívni az adózó figyelmét az általa igénybe vehető rendkívüli jogorvoslat, a felügyeleti intézkedés

---

<sup>33</sup> Lásd az Art. 20. § (2) bekezdését.

<sup>34</sup> Lásd erről: Önadózó (2018) 7.p. és KÖVÁGÓ (2017) 5. p.

<sup>35</sup> Lásd a Vhr. 1. § (1) bekezdés a, pontját.

igénybevételi lehetőségére, valamint hivatalból intézkedni kell az adózó által megfizetett fellebbezési illeték visszatérítéséről is.

A fellebbezésre jogosult a fellebbezési határidőn belül – az eljárás gyorsítása és mielőbbi befejezése érdekében – *lemondhat* a fellebbezési jogáról (pl. ha a másodfokú döntésben mérsékelte az adóhatóság az adója összegét) vagy a már benyújtott fellebbezési kérelmét *visszavonhatja*, amely nyilatkozatok a jogerős döntések stabilitásához fűződő érdek miatt nem vonhatóak vissza, ugyanis a lemondó és visszavonó nyilatkozatoknak az a jogkövetkezménye, hogy döntés jogerőssé és végrehajthatóvá válik.

A fellebbezést annál az adóhatóságnál kell előterjeszteni, amelyik a megtámadott határozatot (végzést) hozta. Amennyiben ez a szerv egyet ért a fellebbezésben foglaltakkal, akkor saját hatáskörben eljárva a fellebbezésnek megfelelően kijavítja, kiegészíti, módosítja vagy visszavonja a korábbi döntését, ha pedig nem ért egyet, akkor a fellebbezést az ügy összes iratával és az ügy eldöntéséhez szükséges mértékben kialakított álláspontjával a fellebbezés beérkezésének napjától számított 15 napon belül<sup>36</sup> (de pl. az adófizetési biztosítékkal<sup>37</sup> kapcsolatban hozott határozattal szemben benyújtott fellebbezést 8 napon belül; a végelszámoláshoz kapcsolódó utólagos adómegállapítás<sup>38</sup> tárgyában hozott határozattal szemben előterjesztett fellebbezést pedig 5 napon belül) a fellebbezési eljárás lefolytatása céljából *felterjeszti* a felettes<sup>39</sup> szervhez. A fellebbezés beérkezésének napja nem számít be ebbe a határidőbe. Ha a fellebbezést – az Air. 124.§ (2) bekezdése ellenére – a fellebbezés elbírálására jogosult hatóságnál (pl. a helyi adók kapcsán az önkormányzati adóhatóság / jegyző/ felettes szervéhez a fővárosi vagy megyei kormányhivatalhoz) nyújtják be, a fellebbezés elbírálására jogosult hatóság a fellebbezést 8 napon belül megküldi az első fokú döntést hozó hatóság részére, amely a fellebbezés hozzá történt megérkezésétől számított 8 napon belül *terjeszti fel* a fellebbezést az ügy összes iratával és a saját álláspontjával a fellebbezés elbírálására jogosult részére.

Az elsőfokú adóhatóság a felterjesztést akkor *mellőzi*, ha visszavonja a jogszabálysértő döntését vagy azt a fellebbezésnek teljes mértékben megfelelően módosítja, kijavítja, kiegészíti, vagy a fellebbezést visszautasítja, vagy pedig valamennyi fellebbezés visszavonására tekintettel az eljárást megszünteti<sup>40</sup>.

Amennyiben a fellebbezéssel egyidejűleg vagy a fentebb már említett határidőn belül igazolási kérelem benyújtására is sor kerül, akkor a fellebbezés felterjesztési határideje az igazolási kérelemnek helyt adó végzés kiadmányozásának napján kezdődik.

2018-ig a régi Art. alapján lehetőség volt a fellebbezésben olyan új tényekre és bizonyítékokra is hivatkozni, amelyeket az ellenőrzés nem tárt fel, vagy amelyeket az adózó (bármilyen ok miatt) a revízió során nem terjesztett elő. E tekintetben 2018-tól gyökeresen

<sup>36</sup> Lásd az Air. 126.§ (4) bekezdését.

<sup>37</sup> Lásd az Art. 28.§ (2) bekezdését.

<sup>38</sup> Lásd az Art. 145.§ (3) bekezdését.

<sup>39</sup> Ez alól kivételt jelent az Air. 127.§ (2) bekezdése értelmében az Air. 93.§-ában szabályozott felüellenőrzés keretében hozott határozat ellen benyújtható fellebbezés, amit a NAV-ot irányító miniszterhez, illetve az adópolitikáért felelős miniszterhez lehet intézni a fellebbezés felüellenőrzést lefolytató szervnél történő benyújtásával.

<sup>40</sup> Lásd Adókézikódex (2018) 22. p.

megváltozott a helyzet<sup>41</sup>, ugyanis ekkortól a fellebbezésben, illetve a fellebbezés alapján indult eljárásban – semmisségi okon<sup>42</sup> kívül – már nem lehet olyan új tény állítani, illetve olyan új bizonyítékra<sup>43</sup> hivatkozni, amelyről a fellebbezésre jogosultnak az elsőfokú döntés meghozatala előtt már tudomása volt, azonban azt az adóhatóság felhívása<sup>44</sup> ellenére nem terjesztette elő, a tényre nem hivatkozott<sup>45</sup>.

Ez tehát a fellebbezés jogintézményének egy olyan módosítása, ami lényegesen korlátozza az adózók igényérvényesítési és ez által a fellebbezés jogorvoslati eszköz igénybevételi lehetőségét, vagyis semmi esetre sem minősíthető adózóbarátnak. Ezt csak részben tompítja az, hogy az adóhatósági felhívásnak – a jogkövetkezményekre történő figyelmeztetésen túlmenően – kötelezően tartalmaznia kell azon megállapításoknak és körülményeknek a bemutatását is, amelyekkel összefüggésben az adóhatóság felhívja az adózót a bizonyítékok előterjesztésére. Ez a felhívás nem lehet általános jellegű, mindig az adott ügyre és megállapításra egyediesíteni kell. 2018-tól tehát, ha az adózó a fellebbezésében korábban még nem ismert tényt vagy bizonyítékot terjeszt elő, akkor azt is bizonyítani kell, hogy azok számára újnak minősülnek, tehát hogy azokról nem volt tudomása az elsőfokú döntés meghozatala előtt. Ennek hiányában a másodfokú adóhatóság nem fogja azokat figyelembe venni.

A hivatalos indokolás szerint a szabályozás ilyen jellegű módosítására azért volt szükség, mert az ellenőrzések lezárásában jellemzően ellenérdekelt adózók az eljárás során újabb és újabb bizonyítékok utólagos becsatolásával próbálták meg elérni a vizsgált időszakra vonatkozó adómegállapításhoz való jog elévülését. Az persze erősen vitatható, hogy e célját a jogalkotó csak olyan új előírás hatályba léptetésével tudta elérni, ami az adózói jogokat erősen szűkíti, ugyanis ez által a jöhiszemüen eljáró adózók is elesnek az új tények és bizonyítékok fellebbezés keretében történő előterjesztésének lehetőségétől, ami álláspontom szerint érdemben és jelentős mértékben szűkíti a fellebbezés alkalmazhatóságát, vagyis részben kiüresíti ezt az alapvető jogorvoslati formát. Különösen, hogy – szemben a Kp. szabályaival – az adózó késedelme miatt bekövetkező jogvesztéshez *egyáltalán nem kívánnak meg szubjektív elemet*, vagyis az felróhatóság hiányában is előállhat<sup>46</sup>. Így előfordulhat akár olyan esetben is, amikor az adózó tud valamely bizonyítékról, arra hivatkozik is az elsőfokú eljárás során, de önhibáján kívül az még akkor nem áll a rendelkezésére, csak majd valamikor a fellebbezési szakban. Nyilván sok fog múlni azon, hogy az adóhatóságok ezeket az új előírásokat miként fogják a gyakorlatban értelmezni. Mindesetre

---

<sup>41</sup> Lásd erről: Önadózó (2018) 7.p. és KÖVÁGÓ (2017) 5. p.

<sup>42</sup> Az Air. 132.§-a tartalmazza a semmisségi okokat.

<sup>43</sup> Az Air. 124.§ (6) bekezdése értelmében új tény, illetve új körülmény az adózó által *nem hivatkozott* és az elsőfokú adóhatóság által a döntéshozatalkor *nem ismert* tény, illetve bizonyíték, valamint az adózó által hivatkozott, de a döntéshozatalig az elsőfokú adóhatósághoz *meg nem érkezett* bizonyíték.

<sup>44</sup> Az Air. 124.§ (4) bekezdése értelmében a felhívásban be kell mutatni azokat a megállapításokat és körülményeket, amelyekkel összefüggésben az adóhatóság az adózót a bizonyítékai előterjesztésére felhívja, továbbá kötelező tartalmi eleme a felhívásnak a jogkövetkezményekre történő figyelmeztetés is.

<sup>45</sup> Az új előírások persze nem korlátozzák az adózót abban, hogy a fellebbezésében bővítse az ellenvéleményét vagy abban új álláspontot fogalmazzon meg, viszont a fellebbezésben már korlátozott az új tények és bizonyítékok előterjesztési lehetősége. Problémásnak tűnik, hogy az adóhatóság az Air. 94.§-a értelmében akár 180 vagy 365 napig ellenőrizhet, ezzel szemben az adózónak csupán 30 napot biztosít a törvény a szakszerű védekezésre, mégpedig úgy, hogy a későbbiekben ezt a védekezését már nem is bővítheti.

<sup>46</sup> Lásd erről: BAJUSZ (2018) 58. p.

a vonatkozó korlátozó szabályok szó szerinti értelmezése esetén nagyon erős a kísértés arra, hogy az adózók által a másodfokú eljárásban előterjesztett bizonyítékokat és tényeket az adóhatóságok ne vegyék figyelembe, mégpedig annak ellenére, hogy az Air. 99.§ (2) bekezdése alapján az adózók javára szolgáló tényeket is kötelesek feltárni.

Mivel a fellebbezés keretében az új tényekre és bizonyítékokra 2018-tól már csak korlátozottan lehet hivatkozni, ezért eljárásjogi szempontból jelentősen megnőtt az ún. észrevétel<sup>47</sup> jogintézményének a szerepe<sup>48</sup>. Ugyanis adóellenőrzés esetén az adózó utólag az adóhatóság által részére megküldött Jegyzőkönyv átvételétől számított 30 napon belül hivatkozhat olyan új tényekre és bizonyítékokra, amelyeket nem ismert az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzése lefolytatásakor. Így ezeket a tényeket és bizonyítékokat csak akkor fogja értékelni az első fokon eljáró adóhatóság a döntéshozatala során, ha azokat vele az észrevétel keretében közli az adózó.

A fellebbezés elbírálása során továbbra is érvényesül az *ún. teljes körű felülvizsgálat elve*, ami azt jelenti, hogy a felettes szerv nem csak a fellebbezéssel megtámadott határozat (végzés) fellebbezéssel érintett részeit, hanem a határozat (végzés) egészét és az azt megelőző eljárást is megvizsgálja, tekintet nélkül arra, hogy ki és milyen okból fellebbezett. A fellebbezés elbírálása nem csak a jogszabályok betartására, hanem a döntés célszerűségére, a mérlegelésre és a méltányosságra is kiterjed, amely során a felettes szerv akár az adózó terhére, akár a javára is megváltoztathatja a másodfokú eljárásban az első fokon hozott határozatot vagy végzést. A fellebbezés elbírálása során a felettes szerv főként azt vizsgálja meg, hogy van-e hatásköre és illetékessége az ügyben eljárni, az első fokon eljáró szervtől hiánytalanul megkapta-e az ügy iratait, az elsőfokú eljárás megfelelt-e az eljárási (Art. és Air.) normáknak, az elsőfokú döntés ténymegállapításai megalapozottak-e és hogy megfelelnek-e az anyagi jogi (Szja, Áfa, stb.) előírásoknak.

A fellebbezés *elbírálására*, illetve a döntés meghozatalára nyitva álló határidő az iratoknak a felettes szervhez történő megérkezését követően naptól számított 30 nap<sup>49</sup>, utólagos adómegállapítás során hozott határozat ellen benyújtott fellebbezés esetén 60 nap<sup>50</sup>, de például a végelszámoláshoz kapcsolódóan történt utólagos adómegállapítás kapcsán benyújtott fellebbezés<sup>51</sup> vagy az adófizetési biztosítékkal kapcsolatos határozat elleni fellebbezés<sup>52</sup> elbírálása esetén 15 nap, a köztartozásmentes adózói adatbázisba történő felvételre irányuló

<sup>47</sup> Az Air. 97.§ (2) bekezdése értelmében az adózónak joga van az ellenőrzés során keletkezett iratokba az eljáró adóhatósággal történő előzetes egyeztetést követően betekinteni, a megállapításokkal kapcsolatban felvilágosítást kérni, azokra észrevételt tenni, bizonyítási indítványokat előterjeszteni, a jegyzőkönyvet megismerni, és a jegyzőkönyv átadását, kézbesítését követő 15 napon belül, *adóellenőrzés esetén 30 napon belül észrevételt tenni*. Az észrevétel megtételére nyitva álló határidők jogvesztők, amit csak részben kompenzál, hogy adóellenőrzés esetén 2018-tól a határidő 15-ről 30 napra emelkedett. Fontos megjegyezni, hogy az észrevétel nem jogorvoslati eszköz, tehát a még nem is ismert adóhatósági döntés elleni érveket még a jogorvoslati eljárás előtt kénytelenek az adózók előterjeszteni az észrevételük keretében.

<sup>48</sup> Lásd erről VIRA Sándor: *Az ÁFA-ellenőrzés megváltozott részletszabályai*. ÁFA&Számház 2018/1. 13. p., és BAJUSZ (2018) 58. p.

<sup>49</sup> Az Air. 50.§ (2) bekezdése szerint eltérő rendelkezés hiányában az általános ügyintézési határidő 30 nap, amit az adóhatóság vezetője – indokolással – egy alkalommal 30 nappal meghosszabbíthat.

<sup>50</sup> Lásd az Air. 127.§ (3) bekezdését.

<sup>51</sup> Lásd az Art. 145.§ (4) bekezdését.

<sup>52</sup> Lásd az Art. 28.§ (3) bekezdését.

kérelmet elutasító határozat elleni fellebbezés esetén pedig 8 nap<sup>53</sup>. A határozat ellen irányuló fellebbezést határozattal, a végzés ellen irányuló fellebbezést végzéssel kell elbírálni. A vizsgálat eredményeként a felettes adóhatóság a határozatot (végzést) *helybenhagyja, megváltoztatja* vagy *megsemmisíti*. Amennyiben az elsőfokú döntés a rendelkező részét tekintve teljes egészében helyes, viszont az indokolási részt meg kell változtatni, akkor a felettes szerv az elsőfokú döntést vagy eltérő indokolással vagy az indokolás kiegészítésével hagyja helyben, ami szintén helybenhagyó döntésnek minősül.

Az új (ellenőrzési és elsőfokú) eljárások visszaszorítása érdekében fontos változás 2018-tól, hogy nem csak az adózói jogokat szűkíti a jogalkotó, hanem érdemben bővítette a felettes szerv intézkedési lehetőségét az elsőfokú döntés felülvizsgálata során. Ha ugyanis nem lenne elég adat a határozat (végzés) meghozatalához vagy a tényállás további tisztázására, illetve kiegészítésére lenne szükség, akkor nem köteles feltétlenül megsemmisíteni a felülvizsgált elsőfokú határozatot és ezzel együtt az első fokon eljárt adóhatóságot sem kell *új eljárásra utasítsa*, hanem lehetősége van arra is, hogy – érdemi (megsemmisítő) döntés meghozatala és új eljárásra utasítás nélkül – a tényállás kiegészítése érdekében maga intézkedjen<sup>54</sup>. Ennek keretében pedig a nélkül utasíthatja a másodfokú adóhatóság az első fokon eljárt adóhatóságot a *szükséges további eljárási cselekmények* (pl. kapcsolódó vizsgálat) *elvégzésére*<sup>55</sup>, hogy az egész eljárást újra kellene kezdeni. Az eljárás határideje a felettes szerv utasításának az első fokon eljárt adóhatósághoz érkezését követő 90 nap, amely határidő meghosszabbításának nincs helye. Az ilyen eljárás időtartama a jogorvoslati eljárás határidejébe nem számít bele, illetve az ilyen eljárásról – annak kezdőnapjának megjelölésével – az első fokon eljárt adóhatóság útján az adózót értesíti a másodfokon eljáró szerv. Ha a tényállás a 90 napos határidőn belül nem lenne tisztázható, akkor erről az első fokon eljáró szerv haladéktalanul értesíti a másodfokon eljáró szervet, amely pedig a rendelkezésére álló adatok alapján fog így döntést hozni.

A fellebbezést elbíráló felettes szerv mérlegelésébe tartozik, hogy a tényállást ő maga ki tudja-e, illetve ki akarja-e egészíteni – adott esetben az elsőfokú szerv bevonásával – a jogorvoslati szakban vagy pedig a megfellebbezett döntés megsemmisítése mellett az első fokon eljárt szervet utasítja új eljárás lefolytatására

A már benyújtott fellebbezés visszavonható, ilyen esetben a másodfokon eljáró adóhatóság az eljárást megszünteti, azonban, ha az ügy érdemére kiható anyagi vagy eljárási jogi jogszabálysértést észlel, a fellebbezés visszavonása ellenére – hivatalból eljárva – felülyyeleti intézkedést tehet.

Az ellenőrzés keretében az adóhatóság az adózót gyakran több adózási időszak és több adónem tekintetében vizsgálja. Gyakran előfordul, hogy a hatóság döntésében foglaltak közül az adózó nem vitat minden megállapítást, illetve a felettes hatóság szerint a vizsgált döntés csak részben jogszabálysértő. Annak érdekében, hogy ilyen esetben elkerülhető legyen az *új eljárásra utasítás* keretében az ellenőrzés teljes, érdemi megismétlése, már a 2018-ig hatályos régi Art. 140. §-a is alkalmazta a *részjogerő* intézményét, amely szabályozást átvette az Air. 129.§-a is. Amennyiben új eljárásra utasításnak van helye, de a jogorvoslati kérelemmel megtámadott határozat csak részben jogszabálysértő, akkor a

<sup>53</sup> Lásd a Vhr. 19.§ (3) bekezdését.

<sup>54</sup> Lásd erről: Kővágó (2017) 5.p.

<sup>55</sup> Erre 2018-ig nem volt mód a bírói gyakorlat miatt.

jogorvoslati kérelmet elbíráló felettes szerv – ha az ügy körülményei lehetővé teszik – csak a jogszabálysértő megállapítások (intézkedések) tekintetében rendeli el az új eljárást, egyebekben a határozatot (végzést) helybenhagyja vagy megváltoztatja, amely utóbbi megállapítások a közléssel jogerőssé válnak. A rendelkezés célja, hogy a részjogerőre emelkedett rész tekintetében a kötelezettségek végrehajthatóvá váljanak. Új eljárásra utasítás esetén a felettes szerv határozatában (végzésében) meghatározza az új eljárásban vizsgálandó körülményeket, illetőleg az adót, költségvetési támogatást és bevallási időszakot, amelyre az új eljárás kiterjed. Az adóhatóság a felettes szerve vagy a bíróság által elrendelt új eljárásban kizárólag az új eljárás elrendelésére okot adó körülményeket, illetve az ezekkel összefüggő tényállási elemeket vizsgálhatja. Az adóhatóságot tehát a felettes szerv döntésének és a bíróság határozatának rendelkező része és indokolása egyaránt köti, a megismételt eljárás és a döntéshozatal során azoknak megfelelően köteles eljárni. Ez a garanciális szabály védi az adózót attól, hogy az adóhatóság az új eljárásban a korábbi ellenőrzés során nem is vizsgált vagy már ellenőrzött és jogszerűnek talált adómetet és időszakot is ismét vizsgálat alá vonjon, ami persze nem jelenti azt, hogy az új eljárás során a megjelölt vizsgálati szempontokon túl ne lehetne bármely olyan ellenőrzési cselekményt is lefolytatni, ami a teljes körű tényállás tisztázási kötelezettség teljesítéséhez szükséges.

Új eljárásra utasítás esetén – a fellebbezés kapcsán már előadottaknak megfelelően – sem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékot előadni, amelyről az eljárás alanyának a megelőző eljárásban hozott elsőfokú döntés meghozatala előtt tudomása volt, azonban azt az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő. Erre a korlátozásra – a jogkövetkezményekre történő egyidejű kötelező figyelmeztetéssel – az adóhatóság köteles felhívni az adózó figyelmét. Mindezek miatt tehát az adózó új eljárásban is csupán a megelőző eljárás elsőfokú döntésének meghozataláig már előterjesztett tényekre és bizonyítékokra tud hivatkozni, annyi kiegészítéssel, hogy az iratpótlás kapcsán az adóhatóság nem csupán felhívást köteles kibocsátani, hanem az ellenőrzés akadályozása miatt mulasztási bírságot is ki kell szabjon<sup>56</sup>.

A fellebbezési eljárás során hozott másodfokú határozatot (végzést) a fellebbezővel és mindazokkal, akikkel az elsőfokú döntést közölték, az első fokon eljáró adóhatóság útján írásban kell közölni. Tehát a felettes szerv az első fokon eljáró adóhatóság közbeiktatásával tájékoztatja az érdekelteket a döntéséről, aminek az indoka az, hogy így az első fokon eljáró adóhatóság azonnal értesül a másodfokú döntés – számára feltétel nélkül érvényes – rendelkezéseiről. A másodfokú döntés kötelező tartalmi eleme a 30 napos perindítási határidőre, a kereset benyújtásának helyére és a bírósági tárgyalás tartása iránti kérelem előterjesztésére vonatkozó tájékoztatás is. A másodfokú döntés a közléssel (ha pedig nem lehetett kézbesíteni, akkor a kézbesítési vélelem beálltával) emelkedik jogerőre és az ettől számított 15 napon belül van lehetősége az adózónak az önkéntes teljesítésre (*esedékesség*), tehát ezen időszak alatt még nem indítható meg a végrehajtási eljárás, vagyis csak a közlést követő 16. naptól lesz egyben végrehajtható is a közléssel már jogerőssé vált döntés.

A fellebbezés benyújtása halasztó hatállyal bír a megtámadott döntés végrehajtására, kivéve pl. az adófizetési biztosíték letételére kötelező<sup>57</sup>, az adóköteles tevékenységet

<sup>56</sup> Ezen előírás miatt a gyakorlatban az ellenőrzés akadályozására történő hivatkozással az alapeljárások keretében minden bizonnyal tömegesen kerül majd sor mulasztási bírság kiszabására.

<sup>57</sup> Lásd az Art. 28. § (4) bekezdését.



adószám nélkül folytatókra mulasztási bírságot kiszabó és a kiszabott bírság összegének mértékéig, annak biztosítékaként az árukészlet lefoglalását<sup>58</sup> előíró, valamint az adóköteles tevékenység célját szolgáló helyiség lezárása<sup>59</sup> tárgyában hozott határozatot, mert ezek fellebbezésre tekintet nélkül azonnal végrehajthatóak.

A határozat elleni *fellebbezés* benyújtása miatt fizetendő közigazgatási hatósági eljárási illeték<sup>60</sup> szempontjából jelentősége van annak, hogy a fellebbezési eljárás tárgyának értéke pénzben megállapítható-e. Ha igen, akkor a vitatott összeg minden megkezdett 10 000 forintja után *400 forint (gyakorlatilag 4 %)*, de legalább 5 000 forint, legfeljebb 500 000 forint az illeték. Ha a fellebbezési eljárás tárgyának értéke pénzben nem állapítható meg, a fellebbezés illetéke 5 000 forint. A végrehajtási kifogás illetéke *5 000 forint*, a végzés elleni fellebbezés illetéke *3 000 forint*, a végrehajtási kifogás ügyében hozott végzés elleni fellebbezés illetéke pedig *10 000 forint*. Az értékhez igazodó közigazgatási hatósági eljárási illetékek *alapja* főszabály szerint az eljárás tárgyának az eljárás megindítása időpontjában fennálló értéke. A fellebbezés benyújtása miatt fizetendő eljárási illeték megfizetésének elmulasztása vagy nem teljes mértékű vagy nem határidőben történő megfizetése a fellebbezés elbírálásának nem akadálya<sup>61</sup>, viszont ilyen esetben az Art-ben szabályozott<sup>62</sup> mulasztási bírság szabható ki az It. 82.§-a alapján, ha az illeték megfizetésére irányuló *külön* felhívás átvételétől számított 8 napon<sup>63</sup> belül sem fizetik meg az illetéket. A jogorvoslati eljárásban megfizetett valamennyi illetéket az ügyfélnek hivatalból vissza kell téríteni, ha a közigazgatási hatóság vagy a bíróság által felülvizsgált közigazgatási hatósági döntés, illetve intézkedés részben vagy egészben az ügyfél hátrányára jogszabálysértőnek bizonyult. Ha az adózó az adókülönbőzet (adóhiány) összegét vitatja és az ehhez kapcsolódóan megállapított adóbírság és a késedelmi pótlék törlesztését is kéri, a fellebbezés után fizetendő illeték alapjába nem számítandó be az adóbírság és a késedelmi pótlék összege. A fellebbezés illetékét a Magyar Államkincstárnál vezetett Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) eljárási illetékbeszedési számla javára kell megfizetni, e kapcsán megszűnt az illetékbélyeggel történő fizetés lehetősége, így az adózók belföldi számláról történő átutalással vagy a kijelölt adóhatósági ügyfélszolgálatokon bankkártyával, a pénzforgalmi számlanyitásra nem kötelezettek pedig ezek mellett még postai készpénz-átutalási megbízással („sárga csekk”) fizethetik meg a jogorvoslati eljárás illetékét.

## **Felügyeleti intézkedés**

A felügyeleti intézkedés *rendkívüli* jogorvoslati eszköz, aminek célja egyrészt a fellebbezés benyújtását elmulasztó adózó számára érdemi jogorvoslati lehetőség megteremtése, másrészt pedig az adóhatóságok törvényes működésének biztosítása.

<sup>58</sup> Lásd az Art. 241.§ (2) bekezdését.

<sup>59</sup> Lásd az Art. 245.§ (3) bekezdését.

<sup>60</sup> Lásd az Illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: It.) 29.§-át.

<sup>61</sup> Lásd az Air. 46.§ (2) bekezdését.

<sup>62</sup> Az Art. 220.§ (1) bekezdése értelmében ilyen esetben a természetes személy adózó 200 000 forintig, nem természetes személy adózó pedig 500 000 forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható.

<sup>63</sup> Lásd az It. 73/A.§-át.

Felügyeleti intézkedésre a felettes adóhatóság (ezen nem csak a NAV Fellebbviteli Igazgatóság<sup>64</sup> értendő, hanem a NAV vezetője is, aki jelenleg a Pénzügyminisztérium, korábban a Nemzetgazdasági Minisztérium /NGM/ adóügyekért felelős államtitkára<sup>65</sup>) és az adópolitikáért felelős miniszter, illetve a NAV-ot irányító miniszter (a továbbiakban: miniszter<sup>66</sup>) jogosult. A felettes adóhatóság *kérelemre (legfeljebb egy alkalommal* terjeszthető elő felügyeleti intézkedés iránt kérelem) vagy *hivatalból*, a miniszter pedig kizárólag *hivatalból* tehet felügyeleti intézkedést. A miniszter tehát adózói kérelemre nem alkalmazhat felügyeleti intézkedést, a hozzá benyújtásra kerülő felügyeleti intézkedésre irányuló kérelmet 8 napon belül visszautasítja, vagyis érdekes módon nem köteles továbbítani azokat a kérelem elbírálására egyébként jogosult részére<sup>67</sup>. A NAV vezetésére kijelölt államtitkár felügyeleti eljárás keretében hozott döntése ellen hivatalból a NAV felügyeletére kijelölt miniszter tehet felügyeleti intézkedést. Nincs helye felügyeleti intézkedés iránti kérelemnek, ha az adózó feltételes adóbírság<sup>68</sup> kedvezményt vett igénybe, továbbá *nem terjeszthető elő* felügyeleti intézkedés iránti kérelem az adóhatóság ún. sikertelen közlést megállapító döntésével szemben<sup>69</sup> sem.

Akkor kerülhet sor felügyeleti intézkedésre, ha az ügyben eljáró adóhatóság *jogerős elsőfokú vagy másodfokú* (miniszter felügyeleti intézkedése esetén csak másodfokú!) *határozata* vagy *önállóan is megfellebbezhető végzése*, (intézkedése, pl. elővezetés elrendelése, rakomány ellenőrzése) jogszabálysértő vagy ezek meghozatalára jogszabálysértő módon nem került sor. Az adópolitikáért felelős miniszter, illetve a NAV-ot irányító miniszter tehát kizárólag akkor jár el felügyeleti intézkedés keretében, ha az adott ügyben a felettes adóhatóság (vagy az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó ügyekben a fővárosi vagy a megyei kormányhivatal vezető kormány megbízott) felettes szervként már döntést hozott, tehát, ha a fellebbezés lehetőségét már kimerítette az adózó, vagyis ha másodfokú döntés az egyébként csak hivatalból kezdeményezhető miniszteri felügyeleti intézkedés tárgya.

A fellebbezéssel szemben a felügyeleti eljárás keretében csak azt vizsgálják meg, hogy az ügyben korábban eljáró adóhatóságok követtek-e el jogszabálysértést, felügyeleti in-

<sup>64</sup> Lásd erről a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. tv. (a továbbiakban: NAV tv.) 12. § (3) bekezdését és a NAV szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015. (XII.29.) Korm. rendelet 11. §-át.

<sup>65</sup> Lásd NAV tv. 6. § (1) bekezdését.

<sup>66</sup> 2010 és 2018 között ez a nemzetgazdasági minisztert jelentette, 2018. derekától pedig az új miniszteriális rend felállítását és a nemzetgazdasági miniszteri tisztség megszűnését követően a pénzügyminiszter jogosult felügyeleti intézkedés megtételére.

<sup>67</sup> Ugyanígy az adóhatóság is visszautasítja a miniszterhez intézett felügyeleti intézkedésre irányuló kérelmet, amennyiben az hozzá kerülne benyújtásra, tehát mellőzi a kérelem miniszterhez való felterjesztését az Air. 128. § (7) bekezdése alapján. Ezek kivételt jelentenek az Air. 26. §-ában rögzített kötelező áttétel általános előírása alól, amely szerint ilyen esetben a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatósághoz át kell tenni az ügyet.

<sup>68</sup> Ez a kedvezmény azt jelenti az Art. 216. §-a szerint, hogy ha az adózó az utólagos adómegállapítás keretében hozott elsőfokú határozat elleni fellebbezési jogáról lemond és ez által a határozat jogerőre emelkedik, majd esedékességig a határozatban előírt adókülönbözetet meg is fizeti, törvény erejénél fogva mentesül a kiszabott adóbírság ötven százalékának megfizetése alól. A bírságkedvezményben részesülő adózó azonban a jövőben rendkívüli jogorvoslattal sem élhet, azaz felügyeleti intézkedés iránti kérelmet sem terjeszthet elő e döntéssel szemben.

<sup>69</sup> Lásd erről az Art. 194. § (6) bekezdését.

tézkedésre pedig csak akkor kerülhet sor, ha anyagi jogi vagy az ügy érdemére kiható eljárásjogi jogszabálysértés megállapítására kerül sor. A fellebbezéshez hasonlóan új tényekre, körülményekre nem lehet hivatkozni a felügyeleti intézkedés iránti kérelemben sem, felügyeleti intézkedés esetében azért, mivel új szempontok figyelembe vétele az eljárás valódi célját, a kifogásolt döntés jogszerűségének elbírálását lehetetlenítené el. Ha az adóhatósági döntés meghozatalát követően merülnek fel olyan új szempontok, amelyek korábban nem álltak és jóhiszemű eljárás esetén sem állhattak az adózó rendelkezésére, illetve azokról az adózó nem tudott és jóhiszemű eljárás esetén nem is tudhatott, akkor az adózó *ismételt* ellenőrzést<sup>70</sup> kezdeményezhet az ellenőrzéssel már lezárt időszak és adónem tekintetében, amelynek lefolytatása esetén a meghozatalra kerülő új döntéssel szemben majd rendelkezésre állnak a különböző jogorvoslati eszközök.

Az adózók jogait jelentősen korlátozza az a 2018-tól hatályba lépett előírás, amely *szűkíti a felügyeleti intézkedés iránti kérelmek benyújtási lehetőségét* mind számában, mind pedig határidejében<sup>71</sup>, ugyanis felügyeleti intézkedés iránti kérelem ugyanazon határozat vagy végzés ellen csak egy alkalommal, ráadásul csak a döntés véglegessé válásától számított egy éves jogvesztő határidőn belül nyújtható be, tehát még igazolási kérelemmel sem lehet e határidőt követően benyújtani felügyeleti intézkedésre irányuló kérelmet. Az elkésett kérelmet a felettes adóhatóság visszautasítja.

Tekintve, hogy 2018-ig nem volt korlátozva a felügyeleti intézkedés iránti kérelmek száma, továbbá az adók megállapításához való jog elévüléséig lehetett benyújtani az erre irányuló kérelmet, meg kell állapítani, hogy a fentebb ismertetett 2018-tól hatályos szűkítések komoly visszalépést jelentenek a felügyeleti intézkedés alkalmazhatóságát illetően. A szűkítések „hivatalos” indoka a jogorvoslati eljárások belátható időn belüli lezárása iránti igény, a felügyeleti intézkedés iránti eljárás rendkívüli jogorvoslati jellegének erősítése, valamint az adózók arra való ösztönzése volt, hogy a fellebbezést, mint rendes közigazgatási jogorvoslati eszközt vegyék igénybe. Ezen indokok csak komoly fenntartásokkal akceptálhatóak, különösen, hogy az adózók számára a legnagyobb garanciát jelentő közigazgatási per megindításának egyébként is a fellebbezés igénybevétele az előfeltétele, tehát ilyen módon nem volt szükség a fellebbezés „népszerűsítésére”.

A felügyeleti intézkedésre jogosultak erre irányuló felhívásától számított 15 napon belül kötele az adóhatóság részükre az iratokat és az ügyel kapcsolatos véleményét felterjeszteni. Az utólagos adómegállapítás tárgyában benyújtott adózói kérelem esetén az ügyintézési határidő – az egyébként általános 30 nappal szemben – az iratoknak a felügyeleti szervhez történő megérkezését követő naptól számított 60 nap, kivéve, ha az eljáró felügyeleti szerv a kérelmet 8 napon belül visszautasítja.

A felügyeleti intézkedés megtételére irányuló kérelem felettes adóhatóság által 8 napon belül történő *visszautasítására* akkor kerül sor, ha az ügyben eljáró adóhatóság döntését (döntésrészét) a bíróság már felülvizsgálta (res iudicata, vagyis köti a bíróság ítélete az adóhatóságot). A bíróság által már felülvizsgált döntéssel szemben – az egyébként csak hivatalból eljáró – miniszter szintén nem tehet felügyeleti intézkedést, mivel a bíróság döntése a minisztert is köti. Abban az esetben pedig *visszautasíthatja* a felettes adóhatóság a kérelmet, ha az adott ügyben a bírósági felülvizsgálatot az adózó már kezdeményezte,

---

<sup>70</sup> Lásd az Air. 92.§-át.

<sup>71</sup> Lásd erről: Önadózó (2018) 7. p.

tehát, ha folyamatban van az adóper. Az akár hivatalból, akár kérelemre indult felügyeleti eljárás folyamatban léte nem akadályozza a bírói felülvizsgálatnak, elvileg egymás mellett párhuzamosan folyhat a peres és a közigazgatási (felügyeleti) eljárás, a felügyeleti eljárás lefolytatására jogosult mérlegelésére van bízva, hogy ilyen esetben miként dönt az adózó kérelméről.

Amennyiben a kérelemre indult felügyeleti eljárás keretében jogszabálysértés megállapítására nem kerül sor az ügyben eljáró felettes adóhatóság *mellőzi* a felügyeleti intézkedést.

A felügyeleti intézkedésről határozatot (végzést) hoznak, ha azonban a 8 napos határidőn belül a felettes adóhatóság vagy a miniszter *visszautasítja* az erre irányuló kérelmet, vagy jogszabálysértés megállapításának hiánya miatt a felettes adóhatóság *mellőzi* a felügyeleti intézkedést, akkor erről az adózót alakszerű indokolt határozat (végzés) meghozatala nélkül csak egy tájékoztató levélben értesítik. Ezen értesítő levél ellen – határozat és végzés hiányában – természetesen sem fellebbezést, sem más jogorvoslati eszközt nem lehet igénybe venni.

A felügyeleti intézkedés keretében az eljárni jogosult felettes hatóság – figyelemmel a *súlyosítási tilalomra* – *megváltoztatja* vagy *megsemmisíti* a jogszabálysértő határozatot (önálló fellebbezéssel megtámadható végzést), vagy amennyiben szükséges a megsemmisítés mellett *új eljárás* lefolytatását rendeli el, vagy határozat, végzés meghozatalának törvénysértő elmulasztása esetében az első fokon eljáró adóhatóságot *eljárás lefolytatására* utasítja. A fellebbezés kapcsán a részjogerőre vonatkozóan már ismertetettek a felügyeleti intézkedés keretében elrendelésre kerülő új eljárások esetében is irányadóak. Fontos kiemelni, hogy a felügyeleti intézkedésként elrendelt új eljárás során sem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékot előadni, amelyről az eljárás alanyának a megelőző eljárásban hozott elsőfokú döntés meghozatala előtt tudomása volt, azonban azt az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő.

A felügyeleti intézkedés alkalmazására – mint már megemlítésre került – a döntés véglegessé válásától (jogerőre emelkedésétől) számított egy éves jogvesztő határidőn belül van lehetőség. Viszont egyáltalán nem hozható felügyeleti intézkedés keretében olyan döntés, amely az adókötelezettséget, az adó alapját, az adó összegét, a költségvetési támogatás alapját, összegét az adózó terhére változtatná meg (*sajátos súlyosítási tilalom, aminek nincs időbeli korlátja, és ami alól nincsenek kivételek sem*). Amennyiben a felülvizsgált döntés (intézkedés) súlyosításának lenne helye, a jogszabálysértő döntést (intézkedést) megsemmisítik és új eljárás lefolytatását rendelik el. Ennek az indoka az, hogy az adózó így élhet az új eljárás keretében meghozatalra kerülő döntéssel szemben a rendes jogorvoslat (fellebbezés, bírói felülvizsgálat) lehetőségével, ezzel szemben a felügyeleti intézkedésként meghozatalra kerülő döntést nem lenne módja bíróság előtt megtámadni, mivel a felügyeleti intézkedéssel szemben a hatályos szabályok a bírói utat nem nyitják meg.

A felügyeleti intézkedés iránti kérelem illetékköteles eljárás, a *felügyeleti intézkedést* kezdeményező kérelem illetéke megegyezik a fellebbezésnél ismertetettekkel (2016.06.16-án hatályon kívül lett helyezve a miniszterhez benyújtott felügyeleti intézkedésre irányuló kérelem esetén fizetendő illeték speciális szabályozása, tekintve, hogy 2016-tól a miniszter már csak hivatalból eljárva tehet felügyeleti intézkedést). A felügyeleti intézkedés iránti kérelem után fizetendő illeték megfizetésének módjára és a megfizetett illeték visszatérítésére a fellebbezés esetén fizetendő illeték megfizetésénél írottak az irányadóak.

## **Súlyosítási tilalom az adóigazgatás jogorvoslati rendjében**

Az adózók érdekeinek védelme és a jogállamiságból levezethető, az adóhatósági döntések stabilitásához fűződő igény miatt az Air. tartalmazza a *súlyosítási tilalom* intézményét<sup>72</sup>, bár a főszabály alól számos kivételt is meghatároz. A tilalom lényege, hogy amennyiben a korábbi *ellenőrzés* eredményeként *határozatot* hoztak, akkor ennek *véglegessé válásától*, ha pedig az ellenőrzés hatósági eljárás megindítása nélkül fejeződött be, a revízió befejezésétől (az ellenőrzésről készült jegyzőkönyv átadásától vagy postára adásának napjától) számított *1 éven túl* olyan új határozat, amely az adókötelezettséget, az adó alapját, az adó összegét, a költségvetési támogatás alapját és összegét *az adózó terhére* változtatja meg még akkor sem hozható, ha a felettes adóhatóság az alapeljárásban hozott határozatot megsemmisítette és új eljárás lefolytatását rendelte el, vagy a jogerős határozatát az első fokon eljáró adóhatóság visszavonta. Az 1 éves korlátozás bármely adókötelezettség (bejelentés, bevallás, adóbeszedés, stb.) adózóra hátrányosabb megállapítására vonatkozik, tehát az nem szűkíthető le csak az adófizetési kötelezettségre.

Ha az új határozat meghozatalát ellenőrzés (felüellenőrzés<sup>73</sup>) előzi meg és az arról szóló jegyzőkönyvet az egyéves időtartamon belül átadják vagy postára adják, akkor az adózóra terheesebb határozat az egyéves időtartam leteltét követően is, de legkésőbb 18 hónapon belül hozható meg.

Nem tekinthető az adózóra terheesebb új határozatnak és ezért 1 éven (18 hónapon) túl is (de mindig csak az elévülési időn belül) meghozható az a határozat, amelyben igaz, hogy egyes adónemek tekintetében a korábbihoz képest az adózóra *kedvezőtlenebb* megállapítás szerepel, ha egyébként valamennyi érintett adónem adókülönbözetének *összesített* egyenlege az adózóra *kedvezőbb* lesz. Egy konkrétan megjelölt időszakra és adónemre vonatkozó ellenőrzés vagy egy arra épülő határozat 1 éven (18 hónapon) túl sem zár ki – még ugyanarra az időszakra sem – egy *másik* adónemre irányuló ellenőrzést és ez alapján egy új határozattal történő terheesebb adómegállapítást. Tehát mindig összességében kell megítélni, hogy mi minősül az adózóra nézve hátrányosabbnak. Fontos kiemelni, hogy – az ügyet *érdemben* eldöntő jogerős határozat *hiányában* – a súlyosítási tilalom nem vonatkozik arra az esetre, ha a fellebbezés alapján eljáró másodfokú adóhatóság a nem jogerős elsőfokú határozatot semmisíti meg és rendel el új eljárást; ezzel szemben már érvényesül a súlyosítási tilalom a felügyeleti intézkedés keretében elrendelt új eljárás során meghozatalra kerülő határozatra, mivel a felügyeleti eljárásban egy korábbi már *jogerős* döntés felülvizsgálatára kerül sor. Szintén figyelembe kell venni a súlyosítási tilalom szabályait, ha a másodfokú adóhatóság úgy módosítja a saját *jogerős* határozatát, hogy azzal az elsőfokú határozat megsemmisítését és új elsőfokú eljárás lefolytatását rendeli el, azonban ilyen esetben az eredeti *jogerős* másodfokú határozatban foglaltakhoz képest 1 éven (18 hónapon) túl nem hozható az adózóra nézve az eredeti határozathoz képest terheesebb új határozat sem első-, sem másodfokon. Ugyanez a helyzet – tehát él a súlyosítási tilalom – akkor is, ha az első fokon eljáró adóhatóság visszavonja a *jogerős* határozatát.

A súlyosítási tilalom szabálya alól több *kivételt* határoz meg a törvény, amely esetekben *1 éven túl is* – de mindig az adó megállapításához való jog elévülési idején belül – újabb

---

<sup>72</sup> Lásd az Air. 133.§-át.

<sup>73</sup> Lásd az Air. 93.§-át.

ellenőrzés folytatható le és ez alapján lehet az adózóra a korábbihoz képest *terhesesebb* megállapítást is tenni. Ezek az esetek a következők:

- a) jogerős bírósági ítéletben megállapított költségvetési csalás, adócsalás, munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás vagy az adókötelezettség teljesítésével összefüggésben elkövetett csalás;
- b) az adóper során a megtámadott döntés hatályon kívül helyezése mellett a bíróság új eljárást rendel el;
- c) ha az adópolitikáért felelős miniszter vagy az ÁSZ elnöke vagy az önkormányzati képviselő testület határozata rendeli el az ellenőrzést és az adott időszakot és adó-nemet már ellenőrizte az első fokon eljáró adóhatóság;
- d) társadalombiztosítási igazgatási szerv megkeresésére vagy bármi más miatt soron kívül folytatja le az adóhatóság az érintett adózónál az ellenőrzést és az ismételt ellenőrzés eredménye többlet ellátási jogosultságot teremt (tipikusan szolgálati idő vagy járulékfizetési kötelezettség teljesítésének megállapítása miatt);
- e) az adóhatóság olyan új tényről, adatról, bizonyítékról szerez tudomást, amely a korábbi ellenőrzéskor nem volt ismert és az ellenőrzésre (felüellenőrzésre) az állami adó- és vámhatóság vezetője (önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó adó esetén a döntése elleni fellebbezés elbírálására jogosult fővárosi és megyei kormányhivatal vezetője) az elrendelés feltételeinek meglététől számított *6 hónapon belül* ad utasítást<sup>74</sup>. Ilyen új tény, körülmény lehet például a külföldi adóhatóság adó megállapítását befolyásoló válasza, ha az ellenőrzés annak idején e válasz hiányában fejeződött be.

### Adóhatósági döntések bírósági felülvizsgálata (adóper)

Az adózók számára a legnagyobb garanciát az jelenti, ha az adóhatósággal kapcsolatos jogvitájukat a független bíróság dönti el. Azonban jogállami körülmények között sem lehet valamennyi adóhatósági döntést bíróság előtt megtámadni. A bírósági út igénybevételére az alábbi konjunktív feltételek egyidejű fennállása esetén van csak lehetőség:

1. A Kp.-ben foglalt szabályozási elvekkel összhangban az adóeljárásokat érintően is bővült a bírósági felülvizsgálat (az adóper) lehetősége, tekintve, hogy 2018-tól a *végleges* döntések közül a *határozatok* és az *önálló fellebbezéssel megtámadható végzések*<sup>75</sup> ellen egyaránt lehetőség van közigazgatási per megindítására<sup>76</sup>. Nem szabad megfeledkezni arról, hogy az önállóan nem megfellebbezhető végzések esetében a jogorvoslat lehetősége a bírósági út kizárása ellenére is biztosított, mivel az adóügy érdemében hozott határozattal szemben előterjeszhető jogorvoslati

<sup>74</sup> Lásd az Air. 93.§ (3) bekezdését.

<sup>75</sup> Lásd az Air. 130.§ (1) bekezdését.

<sup>76</sup> Ki kell emelni, hogy adóhatósági döntés (határozat, végzés) hiányában az ügyész által indítható adóper tárgya lehet még az adóhatóság eljárásra kötelezése is, amennyiben az adóhatóság *elmulasztotta valamely eljárási kötelezettségét* és az ügyész felhívásában megállapított határidő eredménytelenül telt el. Viszont az adózó ilyen mulasztás esetén nem jogosult perindításra, legfeljebb az ügyésznél kérelmezheti, hogy az éljen felhívással az adóhatósággal szemben az adózó által vélelmezett *törvénysértés* megszüntetése érdekében.

kérelemben ezek a végzések is megtámadhatóak. 2018-ig – főszabályszerűen – csak határozat bírósági felülvizsgálata volt kérhető, végzése nem, amely előírás alól kivételt jelentettek az adó feltételes megállapítására irányuló eljárásban az adópolitikáért felelős miniszter által hozott fellebbezéssel meg nem támadható egyes végzések. A végzések 2018. előtti peresíthetősége kizárásának az volt az indoka, hogy azok jellemzően eljárási kérdéseket bírálnak el, amely eljárási kérdések előtt nem találta indokoltnak a jogalkotó a bírói út lehetőségének megnyitását.

Érdemes megemlíteni, hogy 2018-ig még a határozatok közül sem volt megtámadható bíróság előtt az, amelyik az elsőfokú határozatot megsemmisítette és az sem, amelyiket az adóhatóságok méltányossági jogkörben eljárva fizetési könnyítés engedélyezése (fizetési halasztás vagy részletfizetés) engedélyezése tárgyában hoztak. Ezzel szemben – nyilván az egyéb feltételek fennállása esetén – már 2018. előtt is megtámadhatóak voltak az adó mérséklésével vagy elengedésével kapcsolatban – szintén méltányossági jogkörben – hozott határozatok.

2. a megtámadott döntés *másodfokú*<sup>77</sup> legyen, tehát az adózó vagy az arra jogosultak valamelyike köteles kimeríteni az első fokon eljáró adóhatóság döntésével szemben a fellebbezés lehetőségét, mivel fő szabályként csak a fellebbezés elbírálása során meghozott másodfokú döntések támadhatóak meg bíróság előtt.

Viszont kivételesen a fellebbezéssel nem támadható, tehát ez által már első fokon véglegessé váló egyes döntések ellen is indítható közigazgatási per. Ilyenek például az adó feltételes megállapítására irányuló eljárás során az adópolitikáért felelős miniszter által hozott – egyébként nem megfellebbezhető – elsőfokú, jogerős határozatok és az ugyanebben az eljárásban hozott szintén nem megfellebbezhető azon elsőfokú jogerős miniszteri végzések, amelyek abba a 11 végzés típusba tartoznak, amelyek ellen az Air. általános előírásai szerint egyébként más eljárásokban önálló fellebbezést lehet benyújtani (lásd a fellebbezésnél írottakat is az önállóan megfellebbezhető 11 végzéstípus kapcsán).

3. *végleges*<sup>78</sup> legyen a felülvizgálni kért határozat, amely feltétel önmagában akkor is teljesül, ha az adóhatóság elsőfokú döntésével szemben nem nyújtja be az adózó a fellebbezést és ezért az elsőfokú döntés lesz végleges, a fellebbezés benyújtása miatt meghozott másodfokú döntés pedig annak közlésével válik véglegessé. Természetesen a bíróság előtti megtámadás feltételeinek csak a másodfokon véglegessé váló döntések felelnek meg. Amennyiben a másodfokú döntés szabályszerű kézbesítésére nem került sor és a kézbesítési vélelem alapján sem következett be a döntés kézbesítése, akkor nem vált véglegessé a másodfokon meghozott döntés és így az nem támadható meg a bíróság előtt.
4. *jogszabálysértésre*<sup>79</sup> hivatkozással lehet kérni a bíróság általi felülvizsgálatot, érdeksérelem nem alapozhatja meg azt, de jogszabálysértés esetén is csak akkor, ha az anyagi jogi előírást sért vagy az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértést jelent. Így például *nem nyílik meg* a perindítás lehetősége a nem az ügy érdemében hozott döntés kapcsán csupán amiatt, hogy abban téves tájékoztatást adott a

---

<sup>77</sup> Lásd az Air. 130.§ (1) bekezdését.

<sup>78</sup> Lásd az Air. 130.§ (1) bekezdését.

<sup>79</sup> Lásd a Kp. 4.§ (1) bekezdését.

jogorvoslat lehetőségéről az adóhatóság. Mérlegelési jogkörben hozott (pl. adó mérséklését kérelmező) határozat akkor tekinthető jogszabálysértőnek, és a bíróság előtt megtámadhatónak, ha az adóhatóság a tényállást kellő mértékben nem tárta fel, az eljárási szabályokat nem tartotta be, hatáskörét nem a mérlegelésre való felhatalmazásának keretei között gyakorolta, a mérlegelés jogszabályban előírt szempontjait nem vizsgálta meg vagy az indokolásból a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége nem tűnik ki.

5. a keresetlevél benyújtására vagy ajánlott küldeményként történő postára adására 30 nap áll rendelkezésre a felülvizsgálni kért határozat közlésétől<sup>80</sup>. Amennyiben az adózó elmulasztja a 30 napos perindítási határidőt, akkor az akadály elhárulásától, illetve a tudomásszerzéstől számított 15 napon belül (*szubjektív határidő*) igazolási kérelmet terjeszthető elő, azzal, hogy az elmulasztott határidő utolsó napjától számított 3 hónap eltelte után (*objektív, záros, jogvesztő határidő*) igazolási kérelmet előterjeszteni már nem lehet<sup>81</sup>. Az igazolási kérelemmel együtt be kell nyújtani a keresetlevelet is, az igazolási kérelem elbírálására a keresetlevél ügyében döntésre hatáskörrel rendelkező bíróság jogosult. Az adóhatóság a hozzá elkezden érkeztet keresetlevelet nem utasíthatja el, hanem köteles azt a bírósághoz továbbítani abban az esetben is, ha a fél igazolási kérelmet nem terjesztett elő.
6. A keresetlevelet főszabályként az adóhatóság döntésével érintett *adózó* nyújthatja be, valamint az őket érintő rendelkezések tekintetében azok, akik jogosultak voltak az adóhatósági döntés megfellebbezésére. Ezek mellett adóper az *adó megfizetésére kötelezett ún. mögöttes felelős* is kezdeményezhet, ha például az adóhatóság elutasítja a helyállási kötelezettségét megállapító határozat ellen benyújtott fellebbezését, amelyben vitatta a gazdasági társaság adózó (tehát az eredeti kötelezett) terhére az utólagos adómegállapítás keretében meghozott első- vagy másodfokú határozatot.

A fentiekben ismertetett feltételek közül bármelyik hiánya esetén a bíróság megfellebbező végzéssel visszautasítja az adózó által benyújtott keresetlevelet<sup>82</sup>.

Az adóperok elbírálása 2013-tól a *közigazgatási és munkaügyi bíróságok* hatáskörébe tartozik, *elsőfokú* adóhatósági döntés felülvizsgálata esetén a perre az a bíróság illetékes, amelynek illetékességi területén a felperes lakóhelye, tartózkodási helye – jogi személy, illetve jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet esetében a szervezet székhelye –, ennek hiányában az adóhatóság székhelye van. Amennyiben *másodfokú* adóhatósági döntés az adóper tárgya (és ez a tipikus), akkor a perre az a bíróság illetékes, amelynek illetékességi területén az ügyben első fokon eljáró adóhatóság székhelye van.

A peres eljárás főbb jellemzői az alábbiak:

- 1 hivatásos bíróból áll az első fokon eljáró bíróság a *kétfokú* közigazgatási eljárásban hozott adóhatósági döntés vizsgálatára indított perben (ez a tipikus), de ha az ügy különös bonyolultsága indokolja, az első fokon eljáró bíróság (az egyszéki)

<sup>80</sup> Lásd a Kp. 39.§ (1) bekezdését.

<sup>81</sup> A Kp. 36.§ (1) bekezdés g, pont értelmében a polgári perrendtartás (Pp.) szabályait kell alkalmazni a mulasztásra és annak igazolására. Erről lásd a Pp. 151.§-át.

<sup>82</sup> Lásd erről a Kp. 48.§ (1) bekezdését. A korábban hatályos eljárásjogi szabályozásban a keresetlevél idézés kibocsátása nélküli elutasítása felelt meg a 2018-tól hatályos keresetlevél visszautasításnak.



a tárgyalás megkezdése előtt elrendelheti, hogy az ügyben 3 hivatásos bíróból álló tanács járjon el, de utóbb ilyen esetben egyesbíró már nem járhat el az ügyben. Viszont alapból három hivatásos bíróból álló tanácsban jár el a bíróság, amennyiben törvény kivételesen lehetőséget biztosít az egyfokú adóhatósági eljárásban hozott adóhatósági döntés bíróság előtti felülvizsgálatára<sup>83</sup> és a perérték meghaladja az 5 millió forintot;

- a keresetet azon adóhatóság *ellen* kell indítani, amelyik a felülvizsgálni kért határozatot hozta, vagyis tipikusan a másodfokon eljáró adóhatóság ellen (helyi adók kapcsán az ügyben másodfokon eljáró kormányhivatal ellen, tekintve, hogy a kormányhivatal jár el másodfokon az önkormányzati adóhatóság, a jegyző hatáskörébe tartozó ügyekben); ha ilyen esetben az adózó a pert mégis az első fokon eljáró adóhatóság ellen indította, a bíróság a vitatott tevékenységet megvalósító közigazgatási szervet, tehát a másodfokú döntést hozó adóhatóságot a keresetlevél közlésével *perbe állítja*<sup>84</sup>, és a korábbi alperest (az első fokon eljáró adóhatóságot) a perből elbocsátja. 2018-ig ilyen esetben a felperes adózó a per során az első fokon eljáró adóhatóság perből való elbocsátásának kérelmezése mellett perbe vonhatta a másodfokon eljáró adóhatóságot, de ha ezzel a lehetőséggel nem élt, úgy a keresetlevél idézés kibocsátása nélküli elutasítására vagy a per megszüntetésére került sor.
- technikai előírás, hogy 2016. július 1-től csak elektronikusan terjeszthet elő bírósági felülvizsgálatra irányuló keresetlevelet a jogi képviselővel eljáró adózó, illetve a gazdálkodó szerv képviselője. A hagyományos út, a keresetlevél papír alapon való benyújtása innentől kezdve csak a személyesen eljáró magánszemély felperes számára lehetséges. 2016. július 1-től az I. fokú adóhatóság is kizárólag csak elektronikusan továbbíthatja a bírósághoz a hozzá beérkezett keresetlevelet és az ügy iratait, továbbá minden egyéb beadványt és okirati bizonyítékot, de a bíróság is valamennyi iratot elektronikusan kézbesít az adóhatóságnak. Kiegészítő szabály, hogy az adóhatóság az ügy iratait továbbítás helyett a bíróság számára elektronikusan hozzáférhetővé teszi, ha az ehhez szükséges informatikai feltételek rendelkezésre állnak.
- a keresetlevelet az elsőfokú adóhatóság döntést hozó szervnél kell benyújtani. Az első fokon eljáró adóhatóság a keresetlevelet az ügy irataival együtt 5 napon belül felterjeszti a megtámadott másodfokú adóhatósági döntést hozó szervhez, amely azokat – a keresetlevélre vonatkozó nyilatkozatával együtt – a benyújtástól számított 21 napon belül<sup>85</sup> továbbítja a bírósághoz. Ha a keresetlevél azonnali jogvédelem<sup>86</sup> (korábbi nevén a végrehajtás felfüggesztése) iránti kérelmet is tartalmaz az előbb említett felterjesztési határidők lerövidülnek 3, illetve 8 napra, az alperes adóhatóság pedig a keresetlevélnek és az ügy iratainak továbbításával egyidejűleg csak az azonnali jogvédelemre irányuló kérelemben foglaltakra köteles nyilatkozni, az érdemi védekezését, az ún. *védíratot*<sup>87</sup> ebben az esetben a rá egyébként irányadó határidőn, tehát a kérelem benyújtásától számított 21 napon belül terjeszti elő. Ha a

---

<sup>83</sup> Ilyen előírás van például az Art. 168.§-ában.

<sup>84</sup> Lásd a Kp. 25.§-át.

<sup>85</sup> Lásd a Kp. 40.§ (1) bekezdését.

<sup>86</sup> Lásd a Kp. 50.§-át.

<sup>87</sup> Lásd a Kp. 42.§-át.

felperes által benyújtott kereset visszautasításának van helye, az alperes adóhatóság csak erre köteles kitérni a keresetlevélre vonatkozó nyilatkozatában, tehát ilyenkor a védíratban érdemben nem köteles reagálni a keresetben foglaltakra.

- Az adózó által az elsőfokú döntést hozó szervnél határidőben benyújtott keresetlevél akkor is határidőben benyújtottnak minősül, amennyiben az adóhatóság nem a rá vonatkozó fenti határidőkben (vagy egyáltalán nem) teljesíti felterjesztési és továbbítási kötelezettségeit és ezért a bírósághoz késve (vagy egyáltalán nem) érkeznek meg az iratok. A mulasztó adóhatóságot ilyenkor (vagy a perben történő más mulasztása esetében) a bíróság legfeljebb 1 000 000 Ft összegű pénzbírsággal sújthatja a Kp. 30.§-a alapján, amely pénzbírság akár ismételten is kiszabható, sőt az adóhatóság ismételt bírságolása helyett a bíróságnak módja van az adóhatóság vezetőjét is pénzbírsággal sújtani, amely esetben 500.000 Ft a kiszabható pénzbírság maximuma;
- ha a jogi képviselő nélkül eljáró felperes adózó – a Kp. ellenére – a 30 napos perindítási határidőn belül a keresetlevelet közvetlenül a bírósághoz vagy a másodfokon eljáró adóhatósághoz nyújtotta be (vagy ezek részére adta ajánlott küldeményként postára), akkor a keresetlevelet határidőben benyújtottnak kell tekinteni és azt a bíróság vagy a másodfokon eljáró adóhatóság érdemi vizsgálat nélkül haladéktalanul megküldi az ügyben első fokon eljáró adóhatóságnak<sup>88</sup>, ahonnan a már ismertetett úton, módon és határidők mellett – az ügy irataival és a másodfokú adóhatóság nyilatkozatával együtt – kerül a bíróságra;
- a keresetlevél kötelező tartalmi eleme az általános előírásokon túlmenően a felülvizsgálni kért adóhatósági döntés sorszama, a megtámadott döntésről való tudomásszerzés módjának és idejének a megjelölése, az adóhatósági döntéssel okozott jogsérelem és az annak alapjául szolgáló tények, illetve azok bizonyítékai meghatározása, valamint ha az adóhatóság előtti eljárásban a felperes jogi képviselője olyan meghatalmazást csatolt, amely a per vitelére is vonatkozik, akkor az erre vonatkozó utalás is;
- az adóperben az adózó mindig felperesi, az adóhatóság pedig alperesi pozícióban van. Ennek oka, hogy ha az adóhatóság nem tartja megfelelőnek a döntését, akkor azt a védírat (érdemi ellenkérelme) előterjesztéséig, vagy ezt követően az eljárás későbbi bármely szakaszában saját hatáskörben módosíthatja vagy visszavonhatja (a felettes szerve pedig a tárgyalás berekesztéséig hivatalból felügyeleti intézkedést kezdeményezhet az adóper tárgyát képező adóhatósági döntés ellen), tehát fel sem merülhet annak az igénye, hogy az alperes adóhatóság a saját döntését bíróság előtt támadja meg. Alperes perképviselője (jogtanácsosa) munkáltatói igazolványával igazolja képviselői jogosultságát, külön meghatalmazásra nincs szüksége, és lehetőség van arra is, hogy a másodfokú adóhatósági döntést hozó alperes az ügyben első fokon eljáró adóhatóság részére adjon meghatalmazást a perbeli képviselőre;
- a keresetlevél benyújtásának a megtámadott határozat végrehajtására nincs halasztó hatálya, az adózó azonban a keresetlevélében – megfelelő indokokkal alátámasztva – kérheti a döntés végrehajtásának a felfüggesztését, amely esetben a végrehajtás nem foganatosítható e kérelem elbírálásáig;
- ha a keresetlevél az adóhatósági határozat végrehajtásának felfüggesztésére irányuló kérelmet is tartalmaz, akkor a bíróság e tárgyban az iratok bírósághoz való érkezését

<sup>88</sup> Lásd a Kp. 39.§ (3) bekezdését.

követő 15 napon belül *külön végzésben* határoz, amely végzést az ellene 8 napon belül benyújtható fellebbezés felterjesztéséig módosíthat vagy visszavonhat (de a későbbiek során, kérelemre, akár a tárgyalás kitűzése előtt is, bármikor elrendelheti a bíróság a megtámadott döntés végrehajtásának a felfüggesztését, aminek elrendelése esetén erről haladéktalanul értesíti a végrehajtást foganatosító szervet; a bíróság az eljárás során akár több azonnali jogvédelmi eszközt is alkalmazhat.). Az azonnali jogvédelem kérdéséről döntő végzés meghozatala során a 2/2006. Közigazgatási jogegységi határozatban foglaltaknak megfelelően a bíróság azt mérlegeli, hogy a végrehajtást követően az eredeti állapot helyreállítható-e, vagy a végrehajtás elmaradása nem okoz-e súlyosabb károsodást, mint amivel a végrehajtás felfüggesztésének elmaradása járna, tehát itt a költségvetési érdek ütköztetésére kerül sor az adózó továbbműködésének szempontjaival. A végrehajtás felfüggesztésére irányuló kérelmet a bíróság csak akkor tudja érdemben megvizsgálni, ha azt a felperes *indokolással* ellátva terjeszti elő és a kérelemben előadottakat igazolja vagy a kívánt mértékben valószínűsíti, vagy azok köztudomásúak, vagy azokról a bíróságnak hivatalos tudomása van. A bíróság végrehajtás felfüggesztését kérelmező azonnali jogvédelem tárgyában hozott végzése ellen külön fellebbezésnek van helye az illetékes másodfokú bírósághoz, amely 8 napon belül dönt a fellebbezésről, de fellebbezésre tekintet nélkül végrehajtható a végrehajtás felfüggesztését elrendelő végzés. Az ilyen kérelmet elutasító végzés meghozatalát követően *ismételten* azonos ténybeli és jogi alapon benyújtott végrehajtás felfüggesztésére irányuló újabb kérelmet megtagadó végzést azonban már külön nem lehet megfellebbezni.

Amennyiben a 30 napos perindítási határidő ellenére már a II. fokú adóhatósági döntés véglegessé válásától (jogerőre emelkedésétől) számított 15 napon belül (tehát az adóhatósági döntés önkéntes teljesítésére nyitva álló határidőn belül<sup>89</sup>) benyújtásra kerül az elsőfokú adóhatósági döntést hozó szervnél a keresetlevél és az a végrehajtás felfüggesztésére irányuló kérelmet is tartalmaz, akkor emiatt – *törvény<sup>90</sup> erejénél fogva, tehát nem mérlegelés alapján* – mindaddig *szünetel* a végrehajtási eljárás a kérelemnek a végrehajtást foganatosító szerv tudomására jutásának napját követő naptól, amíg az *első* alkalommal előterjesztett azonnali jogvédelem (végrehajtás felfüggesztése) iránti igény tárgyában a bíróság jogerősen nem dönt. Ennek oka, hogy önkéntes teljesítés hiányában csak a II. fokú döntés közlésétől számított 16. naptól lehetne elrendelni annak végrehajtását, amit így megelőz a végrehajtás felfüggesztésére irányuló kérelmet is tartalmazó keresetlevél benyújtása. Az adózók oldaláról nézve tehát célszerű már a II. fokú döntés közlésétől számított 15 napon belül (még az esedékességet megelőzően) benyújtani a végrehajtás felfüggesztését is indítványozó keresetet, mert így megakadályozható a végrehajtási eljárás megindítása.

- a bíróság – ha bizonyítást nem kell lefolytatni – a pert tárgyaláson kívül bírálja el, azonban a felek bármelyikének kérelmére tárgyalást tart (felperes a keresetlevélben, alperes pedig a védiratban kérheti tárgyalás tartását), illetve a bíróság is dönthet

---

<sup>89</sup> Az Art. 62.§-a értelmében az adóhatóság által megállapított adót a határozat véglegessé válásától számított 15 napon belül kell megfizetni.

<sup>90</sup> Lásd az Avt. 16.§(1) bekezdés c. pontját.

tárgyalás tartásáról, ha azt szükségesnek tartja. Az első tárgyalás napját a bíróság az iratok hozzá való beérkezését követő 30 napon belül köteles kitűzni és e kapcsán köteles figyelemmel lenni arra is, hogy az adóhatóság által benyújtott védírat felperessel történő közlése a tárgyalás napját legalább 15 nappal megelőzze, és hogy az első tárgyalás megtartásra kerüljön a keresetlevél bírósághoz való érkezését követő 60 napon belül;

- a felek indokolt közös kérelmére a bíróság egy alkalommal a tárgyalást legfeljebb 60 napra *elhalaszthatja*, ha az megítélése szerint a jogvita észszerű időn belüli rendezését elősegíti<sup>91</sup>;
- adóperben főszabályszerűen nem kerülhet sor az eljárás *szünetelésére*, kivéve, ha ún. marasztalási<sup>92</sup> típusú az adóper. Marasztalási per esetén a Pp. szünetelésre vonatkozó előírásait kell alkalmazni<sup>93</sup>, amelyek értelmében a felek közös kérelmére, legfeljebb 3 alkalommal és maximum 4 hónapig szünetelhet az eljárás.
- az adóperben kivételesen a bizonyítási teher megfordulhat és az alperes adóhatóság lesz köteles a határozata alapjául szolgáló tényállás valóságának bizonyítására, amennyiben azt a felperes megfelelő indokokkal alátámasztva vitatja. A felperes adózó ehhez köteles megjelölni azokat a bizonyítékokat, amelyeket akár az elsőfokú, akár a másodfokú adóhatósági eljárásban előterjesztett és azokat az adóhatóság a tényállás megállapítási kötelezettségének megszegésével a határozatában nem részletezte, ami miatt az adózó nem ismerhette meg az előterjesztett bizonyítékaival kapcsolatos adóhatósági álláspontot. Vagy az adózónak azt kell bizonyítania, hogy nem került sor a bizonyítási eljárás befejezésével annak lezárására, a bizonyítékok ismertetésére, tehát nem volt lehetősége a bizonyítási eljárás során a bizonyítási cselekményeket megismerni, és további bizonyítási indítványokat tenni. Felperes adózó e hivatkozások, tények és az azok alapjául szolgáló bizonyítékok közlése nélkül alappal nem hivatkozhat arra, hogy az alperes nem tett eleget tényállás tisztázási kötelezettségének, ezért e tények bizonyításának hiányában nem fordul meg a bizonyítási teher;
- az adóperekben gyakran *szakértői vélemény* beszerzésére kerül sor, ami aztán döntő mértékben befolyásolja a bíróság ítéletét. A Kp. 80.§-a értelmében az adóigazgatási eljárásban kirendelt igazságügyi szakértő szakvéleménye a bíróság által kirendelt szakértő szakvéleményének minősül, valamint a perben ugyanazon szakkérdés tárgyában szakértőként *elsősorban* a megelőző adóigazgatási eljárásban kirendelt igazságügyi szakértő alkalmazandó. Ha pedig a per során igénybe veszik az adóigazgatási eljárásban kirendelt igazságügyi szakértőt, akkor ezt követően ugyanazon szakkérdés vonatkozásában magánszakértő vagy más eljárásban kirendelt szakértő igénybevételére már nem kerülhet sor. Látható tehát, hogy a 2018-tól hatályos előírások jelentősen korlátozzák a szakértő igénybevételének lehetőségét az adóperekben, ami miatt jellemzően az adóhatóság által a saját eljárásában kirendelt<sup>94</sup> szakértő szakvélemé-

<sup>91</sup> Lásd a Kp. 73.§ (5) bekezdését.

<sup>92</sup> A Kp. 130.§-a és 38.§ (1) bekezdés d, pontja értelmében marasztalási perről van szó, ha a adóigazgatási jogviszonyból eredő kötelezettség (pl. adóvisszatérítés) teljesítésére kötelezés a per tárgya.

<sup>93</sup> Lásd erről a Pp. 121.§-át.

<sup>94</sup> Az adóhatóság az Air. 66. és 101.§-ai alapján rendelhet ki igazságügyi szakértőt.

nye fogja majd eldönteni az adópereket. Az adóhatóság által kirendelésre kerülő szakértők nyilván függetlenek lesznek, viszont fennáll a veszélye annak, hogy az őket kirendelő adóhatóság úgy ismerteti velük a tényállást, olyan kérdéseket tesz fel nekik és úgy teszi fel a kérdéseit, hogy már eleve feltételezik az adózó „bűnösségét”, az adózó által elkövetett jogszabálysértést. Az adózók nem rendelkeznek véleménynyilvánítási joggal a szakértő kiválasztásával kapcsolatban, nem tehetnek javaslatot a kirendelendő szakértő személyére, nem emelhetnek kifogást az adóhatóság által kirendelt szakértővel szemben és nem kérhetik új szakértő kirendelését sem. Az itt előadottak miatt álláspontom szerint súlyosan sérülnek az adózói jogok, különösen azért, mert a bíróság majd az ilyen körülmények között elkészített szakvéleményre fogja alapozni az ügyet eldöntő érdemi ítéletét. Ez pedig már megkérdőjelezi a tanulmány bevezetőjében említett és az Alaptörvényben biztosított jogorvoslatához való jog érvényesülését is.;

- *bírósági meghagyás* kibocsátásának nincs helye adóperben, hiszen az első tárgyalás alperes adóhatóság által történő elmulasztása esetén e jogkövetkezmény alkalmazásának az lenne a feltétele, hogy az első tárgyalásig az alperes adóhatóság nem terjeszt elő írásbeli védekezést, márpedig ez kizárt, mivel a keresetlevelet az arra vonatkozó nyilatkozatával együtt ő köteles továbbítani az eljáró bíróság részére;
- adóperben jellemzően nincs lehetősége az alperes adóhatóságnak *viszontkereset* benyújtására, kivéve az ún. marasztalási típusú adópereket, amelyek esetében az alperes adóhatóság elvileg legkésőbb az első tárgyaláson viszontkeresetet indíthat, amennyiben az így érvényesíteni kívánt jog a felperes adózó keresetével azonos vagy azzal összefüggő jogviszonyból származik, vagy a viszontkereset tárgyául szolgáló követelés a felperes kereseti követelésével szemben beszámításra alkalmas<sup>95</sup>. A gyakorlatban azonban elég nehéz elképzelni olyan szituációt, amikor az adóhatóság viszontkereset útján kívánná meg érvényesíteni valamely igényét a felperes adózóval szemben, tehát inkább csak elvi lehetőség van a viszontkereset benyújtásra.;
- a peres felek 2018-tól *egyezséget* már nem köthetnek a peres eljárás során<sup>96</sup>, bár ez a gyakorlatban addig sem volt jellemző;
- a bíróság *kötve* van adózói kereseti kérelemhez, *nem terjeszkehdhet túl* az abban foglaltakon, tehát csak azokat a részeit vizsgálja felül az adóhatósági határozatnak, amelyek felülvizsgálatát az adózó kifejezetten kérte a keresetlevelében<sup>97</sup> (ez lényeges különbség a közigazgatási úton igénybe vehető fellebbezéshez képest, ahol a teljes körű felülvizsgálat elve érvényesül);
- a bíróság az adóhatósági határozatot a *meghozatalakor hatályos jogszabályok és fennálló tények* alapján vizsgálja felül. Az adóhatóság által az adóigazgatási eljárásban a per tárgyát képező adóhatósági döntés meghozatalakor *még nem ismert, de már akkor fennállott új tényekre, adatokra, bizonyítékokra eredményesen akkor hivatkozhat felperes vagy az érdekelt* a keresetlevélben, illetve azokat a bíróság akkor köteles megvizsgálni és döntése meghozatala során figyelembe venni, ha azokat a megelőző eljárásban az adóhatóság az arra történt adózói hivatkozás ellenére nem

<sup>95</sup> Lásd a Kp. 132.§-át.

<sup>96</sup> Lásd az Air. 130.§ (3) bekezdését.

<sup>97</sup> Lásd a Kp. 85.§ (1) bekezdését.

vette figyelembe, vagy az adózó azokat önhibáján kívül nem ismerte, illetve azokra önhibáján kívül nem hivatkozott. Álláspontom szerint ugyanebbe a körbe tartoznak az adózók javára szolgáló, az ellenőrzés és a döntéshozatal során fennállott azon tények is, amelyeket az adóhatóságok az Air. 99.§ (2) bekezdése alapján kötelesek feltárni, ha pedig a törvényi előírás ellenére mégsem tárják fel azokat, akkor az adóhatóság által elkövetett ezen eljárási jogszabálysértés miatt új tényként azokra is lehet hivatkozni az adóper keretében.

- a felperes adózó legfeljebb az első tárgyalás berekesztéséig jogosult *megváltoztatni* a keresetét, hozhat fel új jogi érveket álláspontja alátámasztására, azonban ennél szűkebb, csak a perindításra nyitva álló 30 napos határidőn belül *terjesztheti ki* a keresetet a határozat keresetlevéllel nem támadott önálló, a határozat egyéb rendelkezéseitől egyértelműen elkülöníthető rendelkezéseire, tehát pl. egy olyan adónemre, amely kapcsán a határozatban tett megállapításokat a keresetben eredetileg nem támadott. Ezek a szabályok nem zárják ki, hogy a felperes adózó a keresetét felemelje vagy leszállítsa, az eredetileg nem követelt járulékokra vagy a követeléseknek, illetve járulékoknak a per folyamán esedékesé váló részleteire is kiterjessze vagy a kereseti kérelmek valamelyikétől elálljon. A felperes az alperes adóhatóság hozzájárulása nélkül a tárgyalás berekesztéséig állhat el a keresetétől, ha pedig a bíróság nem tart tárgyalást, akkor elállni a bíróság ítéletének meghozataláig lehet.;
- amennyiben a bíróság tudomására jut, hogy a perrel párhuzamosan a per tárgyát képező döntéssel szemben felügyeleti intézkedés kezdeményezésére is sor került az adóigazgatási eljárásban, vagy, ha az ügyész felhívással élt a bíróság előtt megtámadott adóhatósági döntéssel szemben, akkor a bíróság legfeljebb ennek az eljárásnak a jogerős befejezéséig *elfüggeszti* az ügy tárgyalását. Amennyiben 30 napon belül nem fejeződik be az adóigazgatási eljárás, akkor a bíróság folytathatja az eljárását<sup>98</sup>. A bíróság az eljárás elfüggesztése előtt dönt az azonnali jogvédelem iránti kérelemről<sup>99</sup>.
- A bíróság az eljárás bármely szakaszában a *per megszünteti* és az adóhatóságot a perköltségek megfizetésére kötelezi, ha az adóhatóság a kereseti kérelemben foglaltaknak eleget tesz saját hatáskörben történt eljárása keretében, illetve az ügyészi felhívás vagy a felügyeleti intézkedés folytán hozott új határozatában;
- *beavatkozás* és *perbehívás* lehetséges az adóperben is, pl. az adózó könyvelője, könyvvizsgálója, adótanácsadója, üzleti partnere a felperes adózó oldalán legkésőbb az elsőfokú ítélet meghozatalát megelőző tárgyalás berekesztéséig beavatkozhat, illetve a felperes adózó az alperesi védírat (érdemi ellenkérelem) vele való közlésétől számított 30 napon belül perbe hívhatja azokat a személyeket, akiknek nyilvánvalóan jogi érdeke fűződik az adózó pernyertességéhez, mert az adózó pervesztessége esetén az adózónak igénye keletkezhet velük szemben;
- a bíróság jogszabálysértés megállapítása esetén (kivéve az ügy érdemére ki nem ható eljárási jogszabálysértéseket) *megváltoztatja*, vagy hatályon kívül helyezi vagy megsemmisíti az adóhatóság határozatát, és ha szükséges az adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasítja; amennyiben pedig nem kerül sor jogszabálysértés megállapítására a bíróság elutasítja a keresetet, vagyis helyben hagyja az adóhatóság határozatát;

<sup>98</sup> Lásd a Kp. 83.§-ának előírásait.

<sup>99</sup> Lásd a Kp. 62.§ (3) bekezdését.

- a másodfokú adóhatósági döntésekkel szemben indított adóperben hozott bírósági ítélet jogerős, ellene *fellebbezésnek nincs* helye<sup>100</sup>. Abban az esetben sincs helye fellebbezésnek – jelenleg hatályos külön törvényi felhatalmazás hiányában – a bíróság ítéletével szemben, ha a közigazgatási úton igénybe vehető fellebbezés kizártsága miatt kivételesen az elsőfokú adóhatósági döntés támadható meg a bíróság előtt (például ilyen az adópolitikaért felelős miniszter feltételes adómegállapítás tárgyában kiadott elsőfokú döntése az Art. 168.§-a alapján). Ha majd a jövőben valamelyik adótörvényünk lehetővé teszi az első- vagy a másodfokú adóhatósági döntést elbíráló bírói ítélettel szemben a fellebbezés benyújtását, akkor az ilyen ügyben meghozatalra kerülő bírói döntések majd megfellebbezhetőek lesznek a bírói szakban<sup>101</sup>.
- adóügyekben a bíróság jogerős ítélete vagy a keresetlevelet visszautasító vagy az eljárást megszüntető jogerős végzése ellen azok jogszabálysértő voltára hivatkozással *felülvizsgálati kérelem*<sup>102</sup> *lehet benyújtani* (annak törvényi feltételei esetén, jogi képviselő útján, az elsőfokú határozatot hozó bíróságnál a határozat közlésétől számított 30 napon belül, amely kérelem *befogadásáról* a 3 hivatásos bíróból álló tanácsban eljáró Kúria a kérelem hozzá való beérkezésétől számított 30 napon belül tárgyaláson kívül dönt). Ténykérdésben pedig – értékhatártól függetlenül – perújítás kezdeményezhető a polgári perrendtartás szabályai szerint. A felülvizsgálat csak jogkérdéssel foglalkozik, itt új bizonyítékot már nem lehet előterjeszteni, bizonyítás felvételére itt már nem kerül sor, tárgya pedig csak jogerős ítélet vagy az ügy érdemében hozott jogerős végzés, valamint az ügy érdemi elbírálását nem biztosító jogerős végzés (pl. egyes permegszüntető és a keresetlevelet visszautasító végzés) lehet. A perújításról az I. fokú bíróság, a felülvizsgálati kérelem benyújtásáról pedig a Kúria értesíti az eljáró adóhatóságot az eljárása felfüggesztését elrendelő döntésének meghozatala érdekében. Ha a bíróság megváltoztatja az adóhatósági határozatot a perújítás illetve a felülvizsgálati kérelem elbírálása során, akkor az e határozatban foglaltak szerint az adóhatóság az eljárást tovább folytatja vagy megszünteti;
- a felülvizsgálati kérelem benyújtásának a bírósági döntés végrehajtására, illetve a mögöttes adóhatósági cselekmény hatályosulására nincs halasztó hatálya, de a Kúriától is lehet kérni az azonnali jogvédelmet, tehát a végrehajtás felfüggesztését, amely kérelem elbírálására szintén vonatkoznak az ezzel összefüggésben az adóper megindítása kapcsán már ismertettek;
- az adóper illetékköteles peres eljárás, az illeték mértéke (6 %) megegyezik a polgári peres eljárás illetékével, tehát kivételt képez a közigazgatási döntések bíróság előtti

---

<sup>100</sup> A Kp. 99.§ (1) bekezdése értelmében, ha törvény lehetővé teszi, az elsőfokú ítélet ellen jogszabálysértésre hivatkozással fellebbezéssel élhet a fél, az érdekelt, valamint a rendelkezés rá vonatkozó része ellen az, akire az ítélet rendelkezést tartalmaz. Viszont mivel sem az Art., sem az Air, sem más törvény nem biztosítja a másodfokú adóhatósági döntéseket felülvizsgáló bíróság ítélete elleni fellebbezés lehetőségét, így 2018-tól sem fellebbezhetőek meg az ilyen adóperben meghozott bírósági ítéletek.

<sup>101</sup> A Kp. 13.§ (11) bekezdése értelmében az ilyen elsőfokú ítélet ellen az ítélet közlésétől számított 15 napon belül, jogszabálysértésre hivatkozással az elsőfokú bíróságnál benyújtandó fellebbezéssel élhet a fél, az érdekelt, valamint a rendelkezés rá vonatkozó része ellen az, akire az ítélet rendelkezést tartalmaz. Az ilyen fellebbezés elbírálása a Fővárosi Törvényszék kizárólagos illetékességébe tartozik, a törvényszék másodfokon három hivatásos bíróból álló tanácsban jár el.

<sup>102</sup> Lásd a Kp. 115–121.§-ait.

felülvizsgálata esetén alkalmazandó általános szabály (határozat esetén 30 000 Ft, végzés esetén 10.000 Ft tételes illeték) alól; a bírósági eljárási illeték minimális összege 21 000 Ft, maximális összege pedig 1 500 000 Ft, ami azt jelenti, hogy 25 millió Ft perérték felett már nem emelkedik az illeték összege; adóügyekben az illeték alapja kizárólag a vitatott adókötelezettség összege, az adóhatóság által jogkövetkezményként megállapított adóbírság és késedelmi pótlék a pertárgy értékéhez, vagyis az eljárási illeték alapjához nem számítható hozzá;

- tárgyi illetékfeljegyzési jog vonatkozik az adóperekre, ami azt jelenti, hogy a felperes adózó a peres eljárás megindításakor jövedelmi és vagyoni viszonyaitól függetlenül mentesül az illeték előzetes megfizetése alól, az illeték viseléséről majd a bíróság dönt a pernyertesség, pervesztesség figyelembevételével, az adóhatóság pervesztessége esetén az illetéket az adóhatóság viseli.

Az adóperekkel összefüggésben érdemes még áttekinteni azt a kérdést is, hogy kik jogosultak ellátni az adózók perbeli képviselétét. Az adóügyi jogviták során *közigazgatási szakban* az adózót az ügyvédek mellett jogosultak képviselni az adószakértők, adótanácsadók, okleveles adószakértők és könyvvizsgálók is. Ők olyan személyek, akik éveken keresztül folyamatosan az adózók mellett vannak, napi szinten együttműködnek az adózókkal, velük együtt oldják meg a felmerülő adójogi kérdéseket, készítik el a fellebbezéseket, felügyeleti intézkedés iránti kérelmeket, viszont ezen szakemberek már nem jogosultak az adózók ügyében eljárni, amennyiben bíróság elé kerül az adott ügy.

A közigazgatási- és munkaügyi bíróságok előtt folyó *adóperekben* az adózókat tehát már kizárólag csak az ügyvédek képviselhetik, az adószakértők, adótanácsadók, okleveles adószakértők, könyvvizsgálók nem, pedig adójogi szakmai szempontból igazából ők értik az ügyeket, az ügyvédek jellemzően kevésbé. A peres eljárás során az adószakértők, adótanácsadók, okleveles adószakértők és könyvvizsgálók meghallgatására legfeljebb csak tanúként kerülhet sor, vagy esetleg még – nyilvános tárgyalás esetén – a hallgatóság sorában foglalhatnak helyet. Viszont utóbbi esetben a per során felmerülő bírói vagy alperesi kérdéseket nem válaszolhatják meg, mivel a nyilvános tárgyalás nézői nem kaphatnak szót, a tanú pedig csak a saját meghallgatása során lehet jelen a tárgyaláson, egyébként nem tartózkodhat a tárgyalóteremben, de tanúként önálló gondolatokat sem fogalmazhat meg, csak a hozzá intézett kérdések megválaszolására van módja.

A fenti szituáció nem az adószakértők, adótanácsadók, okleveles adószakértők, könyvvizsgálók szemszögéből az igazán problémás (bár az sem lényegtelen), hanem az adózók oldaláról, akik az érdekeik (az Alaptörvény XXVIII. Cikk. (7) bekezdésében biztosított joguk) védelme érdekében – eljárásjogi okok miatt – nem vehetik igénybe a számukra adójogilag sok esetben a leghatékonyabb képviselést ellátni tudó, velük a napi munkájuk során sokszor már évek óta együttműködő szakértő személyek közreműködését.

A fentiek miatt gyakran előfordul, hogy az alperes adóhatóság komoly helyzeti előnyben van, mivel az őt képviselő jogtanácsos adójogi specialista, az adózó viszont a saját specialistáját nem veheti igénybe, mivel az nem jogosult a jogvita végső és egyben döntő fázisában, a bíróság előtt is ellátni a képviselétét, az eljáró ügyvéd pedig a speciális adójogi és közgazdasági ismeretek hiánya miatt nagyon gyakran nem tudja megfelelően képviselni az adózó érdekeit. Ugyanis hiába készíti fel a tárgyalás előtt a speciális adójogi kérdésekből a perben eljáró ügyvédet az adójogi szakember (persze már az is nonszensz, hogy a felperes



adózó képviselőjére jogosult ügyvédet az ügyet előlről-hátulról ismerő adótanácsadó kell felkészítse), a perben előkerülő, illetve a per során felmerülő minden lehetséges kérdést, szituációt lehetetlen előre modellezni, aminek végeredményben az lesz a következménye, hogy az adózót képviselő ügyvéd nem lesz kompetens egy sor kérdésben és így jelentősen sérülnek az adózói érdekek, álláspontom szerint az alaptörvényben biztosított jog is. Ez pedig már csak azért is problémás, mivel az ügyvédekhez hasonlóan a bírák sem rendelkeznek komolyabb pénzügyi és közgazdasági ismeretekkel, így a per során az alperesi pozícióban lévő adóhatóság komoly helyzeti előnyben van.

Az itt ismertetett helyzet miatt a gyakorlatban mindennaposak az olyan abszurd szituációk az adóperek során, hogy az adóügyekben jellemzően laikus bíró vagy az alperes adóhatóság képviselője által feltett szakmai kérdésekre az ügyvéd nem tudja a választ, a tárgyaláson a nézők között helyet foglaló adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő, könyvvizsgáló viszont tudja, de nekik nézőként nincs joguk megszólalni, így tisztázatlan lesz a tényállás vagy tévesen lesz feltárva a bíróság részéről, amelyek miatt az adózó érdekei fognak súlyosan sérülni. Ha pedig az adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő, könyvvizsgáló tanúként kerül bevonásra, akkor a folyosón várakozva még csak tudomása sincs azokról a kérdésekről, amelyek a tárgyaláson a tanúmeghallgatása előtt vagy után merülnek fel. Az adóhatóságot képviselő jogtanácsos pedig élvezi ezt a helyzetet, szinte „lubickol” a szituációban, mivel hatalmas helyzeti előnyben van a felperes adózóval szemben, aki – a közigazgatási eljárással ellentétben – nem jogosult az érdekeit leghatékonyabban képviselni tudó személy(ek) igénybevitelére a bírósági eljárás során is.

Ennek a problémának lehetséges megoldását jelenthetné, ha megfelelő szabályozással lehetővé tenné a jogalkotó az adószakértők, adótanácsadók, okleveles adószakértők és könyvvizsgálók számára is, hogy – erre irányuló felperes adózói igény esetén – a felperesi oldalon a perben eljáró ügyvéd mellett helyet foglalhassanak a tárgyalások során, az adózó képviselőjeként válaszolhassanak a bíróság vagy az alperes adóhatóság kérdéseire, a tanúknak, szakértőknek kérdéseket intézhessenek. Ezáltal az ügyvédek velük együttműködve, a tárgyalás során velük is konzultálva láthatnák el az adózók érdekeinek képviselőjét. Az ügyvéd tehát továbbra sem maradna ki az eljárásból (ezzel garantálva lenne a Kp. szerinti pervitel a felperes adózó részéről, amely eljárásjogi előírásokat jellemzően nem ismerik az adószakértők, adótanácsadók, okleveles adószakértők, könyvvizsgálók, de az ügyvédek sem kellene aggódjanak egy piaci szegmens, egy monopólium elvesztése miatt, mivel az nem veszne el számukra, viszont így az adózó adójogi szakmai képviselője is meg tudna valósulni nem csak a közigazgatási, hanem a bírósági eljárás során is, amire a jelenleg hatályos előírások sajnos nem adnak lehetőséget.

## **Előzetes döntéshozatali eljárás**

Az adóhatósági döntések bírósági felülvizsgálata kapcsán említést kell tenni az Európai Unió Bírósága (EUB) által lefolytatható ún. *előzetes döntéshozatali eljárás* jogintézményéről is. A nemzeti bíróságok (így a magyar is) egyre gyakrabban veszik igénybe az EUB segítségét és kéri a jogértelmezését, ami alapján már számos, komoly költségvetési kihatással is bíró, az anyagi adójogi előírások értelmezése tárgyában kiadott uniós döntés meghozatalára került sor. Ilyen volt például a C-80/11. és C-142/11. Mahagében és Dávid-ügyben hozott

EUB-ítélet, amely szerint az ÁFA-levonási jog csak akkor tagadható meg az adózótól, ha tudta vagy tudnia kellett arról, hogy adócsalásban vesz részt. Ilyen esetben nincs adózói objektív felelősség és nincs az adózónak általános ellenőrzési kötelezettsége sem.

Az előzetes döntéshozatali eljárás célja, hogy a nemzeti bíróság az előtte folyamatban lévő peres eljárás keretében – ha a jogvita eldöntése szempontjából fontos és az EUB korábban még nem adott jogértelmezést az adott téma kapcsán és a közösségi jog nem egyértelmű a vitás kérdést illetően – megkérje az EUB álláspontját a *közösségi jog* értelmezéséről vagy érvényességéről (a nemzeti jog értelmezése és érvényességének megítélése nem tartozik az EUB hatáskörébe). Ezáltal lehetővé válik, hogy a közösségi jogot az Európai Unió egész területén egyformán alkalmazzák mind a bíróságok, mind az adóhatóságok, mind az adózók. Az EUB előtt igénybe vehető eljárás nem egy kivételes fellebbezési fórum, nem a magyar adóhatóságok vagy bíróságok által kiadott döntések felülvizsgálatára szolgál. Az adóper során a perben eljáró bíróság meg nem fellebbezhető végzéssel határoz az EUB előzetes döntéshozatali eljárásának kezdeményezéséről a per egyidejűleg hivatalból történő felfüggesztése mellett. Az eljáró bíró feladata az előzetes döntéshozatalra előterjesztendő kérdés megfogalmazása, ami kapcsán a bírót nem köti a peres felek adott ügyvel kapcsolatos álláspontja és a peres felek jóváhagyása sem szükséges az eljárás megindításához. A peres felek legfeljebb csak indítványozhatják az eljáró bírónál – akár együttesen vagy akár külön is – az előzetes döntéshozatal iránti kérelem kezdeményezését, aminek elutasítása esetén nincs helye külön fellebbezésnek. Az EUB csak akkor utasíthatja vissza a válaszadást, ha az nem tartozik a hatáskörébe, tehát nem tagadhatja meg a választ arra hivatkozással sem, hogy megítélése szerint a válasza nem vonatkozik a nemzeti bíróság előtt folyó eljárás tárgyára vagy, hogy a válasza nem célszerű az eljárás tárgya szempontjából. *Az Európai Bíróság előzetes döntéshozatali eljárásban hozott ítélete kötő erővel bír a nemzeti bíróságokra és hasonló esetekben is az Európai Bíróság ítélete alapján kell eljárniuk.* Az Európai Bíróság döntései a magyar hatóságok előtt közvetlenül hivatkozhatóak, elvileg Magyarországon nem születet olyan adóhatósági adómegállapítás vagy bírósági döntés, amely ellentétes lenne az Európai Bíróság álláspontjával.

### Ügyész által igénybe vehető felhívás és jelzés<sup>103</sup>

Az ügyész ellenőrzi az adóhatóságok által hozott – bíróság által *felül nem bírált* – jogerős vagy végrehajtható *egyedi* döntések *törvényességét* és az adóhatóságok *eljárási kötelezettségének teljesítését*. Ennek során az ügyész önkéntes teljesítésre történő *felhívással* élhet a *törvénysértés* megszüntetése érdekében az adóhatósági döntés *érdemére kiható* törvénysértés esetén a döntés jogerőre emelkedésétől vagy végrehajtásának elrendelésétől számított *1 éven belül*; adóhatóság kötelezettséget megállapító, jogot elvonó vagy korlátozó döntése ellen a *végrehajtásához való jog elévüléséig*; követelés biztosítását vagy dolog zárlatát elrendelő adóhatósági döntéssel és eljárási kötelezettség nem teljesítésével szemben pedig mindaddig, *amíg ez az állapot fennáll*.

A felhívásban az ügyész *60 napon belüli határidő* tűzésével indítványozza az ügyben eljáró adóhatóság *felügyeleti szervénél* a törvénysértés megszüntetését. A felhívásban az

<sup>103</sup> Az ügyész eljárására vonatkozó előírások az Üt-ben kerültek megfogalmazásra.

ügyész indítványozhatja az általa törvénysértőnek tartott döntés végrehajtásának *felfüggesztését* is, amely esetben a felhívás címzettje a végrehajtást a felhíváshoz kapcsolódó döntéséig köteles azonnal felfüggeszteni, és erről az ügyészt egyidejűleg tájékoztatni.

A felhívás címzettje az ügyész által megadott határidőn belül az iratok megküldésével köteles *tájékoztatni* az ügyészt arról, hogy a törvénysértést a felhívásban foglaltaknak megfelelően orvosolta vagy – indokai kifejtésével – arról, hogy a felhívásban foglaltakkal nem ért egyet, illetve hogy a felhívásban foglaltaknak nem tesz eleget. Egyet nem értő adóhatósági álláspont esetén (vagy ha nem is válaszol az adóhatóság az ügyésznek), az ügyész a válasz beérkezésétől vagy a megadott határidő utolsó napjától számított *30 napon* belül köteles döntést hozni arról, hogy megszünteti az eljárást – mert mégis elfogadja az adóhatóság álláspontját – vagy *fellép* az adóhatóság ellen az adott ügyben.

Az ügyész fellépése ilyen esetben azt jelenti, hogy az alapügyben hozott jogerős adóhatósági döntést vagy eljárási kötelezettségének elmulasztása miatt az adóhatóságot *bíróság előtt megtámadja* a közérdek védelme miatt. Az ügyész a keresetlevelet közvetlenül a bíróságnál nyújtja be<sup>104</sup>. A bíróság az ügyész keresetét nem utasíthatja el arra való hivatkozással, hogy az ügyben az adózó esetleg nem merítette ki a jogorvoslathoz való jogát az adóigazgatási eljárásban. Ilyen sajátos peres eljárásra – amelyben az adózó helyett tehát az *ügyész van a felperesi pozícióban* – viszonylag ritkán szokott sor kerülni, de azért nem példa nélküli ez sem.

Az ügyész nem csak *hivatalból* járhat el, hanem eljárását az ügyben érintett személy (pl. az adózó) is *kérelmezheti*, ha *jogszabálysértőnek* tartja az adóhatóság döntését vagy eljárási kötelezettségének elmulasztását. Ilyen esetben az ügyész fellépési joga *mérlegelesen* alapul, és ha a fellépés *mellőzéséről* dönt, akkor a fellépés érdekében hozzá forduló kérelmezőt indokolást is tartalmazó állásfoglalásban köteles erről tájékoztatni. A kérelmező – az ügyészi állásfoglalás kézhezvételétől számított *8 napon belül* – a felettes ügyésznél kérheti az állásfoglalás felülvizsgálatát. A felülvizsgálat lehetőségéről a kérelmezőt köteles tájékoztatni a kérelmet elutasító ügyész.

Az ügyész felhívása vagy fellépése esetén az adóhatóság az ügyész által kifogásolt döntését korlátozás nélkül módosíthatja vagy visszavonhatja, tehát ilyen esetben nem érvényesülnek azok a korlátok, amelyek az adóhatósági döntés visszavonása és módosítása kapcsán a tanulmány első részében bemutatásra kerültek.

A törvénysértésnek nem minősülő hiányosságra és az olyan csekély jelentőségű törvénysértésre, amely az ügyész véleménye szerint a felhívás kibocsátását nem teszi indokolttá, az ügyész *jelzésben* hívja fel az illetékes adóhatóság vezetőjének figyelmét. Ha az ügyész kéri, az illetékes szerv vezetője az ügyész jelzésével kapcsolatos álláspontjáról *30 napon belül* értesíti az ügyészt.

Az ügyész által igénybe vehető jogorvoslati eszközök kapcsán meg kell még említeni, hogy 2012-től megszűnt az ügyészi óvás, felszólalás és figyelmeztetés jogintézménye, a 2011. december 31-ig hatályos előírások alapján kezdeményezett és addig el nem bírált ügyészi óvás, felszólalás és figyelmeztetés visszavontnak minősült, ezt követően pedig már csak felhívással vagy jelzéssel élhet az ügyész az itt ismertetett szabályok szerint.

---

<sup>104</sup> Lásd a Kp. 41.§(5) bekezdését.

## Záró gondolatok

Az előadottak alapján megállapítható, hogy az adóigazgatás jogorvoslati rendszerére vonatkozó és 2018-tól hatályba lépett előírások szigorítást is jelentenek az adózók szempontjából. Különösen a fellebbezés keretében már fel hozható új tények és bizonyítékok, az igazolási kérelem benyújtásnak 6 hónapról 45 napra lecsökkentett objektív határideje, valamint a felügyeleti intézkedés többszöri benyújtási lehetőségének a megszüntetése és 1 évre lecsökkentett benyújtási határideje érinti hátrányosan az adózókat. Ezeket az adózók szempontjából negatív elemeket várhatóan kompenzálni tudják az olyan kedvező változások, mint az egyes végzések ellen is kezdeményezhető adóper indításának a biztosítása, vagy az igazolási kérelem nélkül késedelmesen benyújtott fellebbezés esetén az igazolási kérelem benyújtására vonatkozó kötelező adóhatósági felhívás előírása. Megállapítható tehát, hogy 2018-tól új korszak kezdődik az adóigazgatás jogorvoslati rendjében, mivel a jogorvoslati eszközök ez évtől hatályba lépett tartalmi módosításai az adóhatósági ellenőrzés alá vont adózóktól teljesen új hozzáállást igényelnek. Az adózók az ellenőrzés során a korábbiakhoz képest jóval aktívabb magatartást kell tanúsítsanak, mert az új szabályok már az eljárás kezdetétől az adózói garanciális eljárási jogositványok lehető legteljesebb kihasználására, valamint az adóhatósággal való együttműködési kötelezettségük<sup>105</sup> maximális teljesítésére ösztönzik őket.

A tanulmány a terjedelmi korlátok miatt nem vállalkozhatott a téma teljes körű feldolgozására, annak csak főbb aspektusait tudta bemutatni, így lehetőséget biztosít további kutató munka keretében például az adózás területén is érvényesülő különleges jogorvoslatok, mint például az egyedi ügyben előterjesztett alkotmányjogi panasz, a végrehajtási ügyekben alkalmazható jogorvoslatok vagy az ellenőrzési határidővel szemben benyújtható kifogás jogintézményének a bemutatására és elemzése. Mindezek ellenére bízom benne, hogy sikerült a 2018-tól hatályos adóigazgatási jogorvoslati rendet átfogóan és részletekbe menően is bemutatni, illetve ennek során egyaránt kiemelni az adózók szempontjából kedvező és kedvezőtlen változásokat. Ahhoz viszont több időre és nagyon gazdag jogalkalmazási gyakorlati tapasztalatokra lesz szükség, hogy kiderüljön, megvalósul-e az új szabályokkal a jogalkotó azon fő célja, hogy a bizonyítási és eljárási kérdések kizárólag elsőfokú eljárási szakba kényszerítésével megakadályozza az eljárások indokolatlan elhúzódsát és csökkentse a nem megalapozott adózói jogorvoslatok számát<sup>106</sup>.

---

<sup>105</sup> Lásd az Air. 8.§-át.

<sup>106</sup> Vö: BAJUSZ (2018) 61. p.