

AZ ELÉVÜLÉS ADÓIGAZGATÁSI SZABÁLYOZÁSÁNAK EGYES ANOMÁLIÁI

Kamplér Béla
egyetemi docens

Szegedi Tudományegyetem

Bevezetés

Az elévülés a jogrendszer különböző ágaiban egyaránt – de egymástól lényegesen eltérően¹ – szabályozott jogintézmény. Ezek közül talán a polgári jog² foglalkozik a leg-részletesebben ezzel a kérdéssel, de a polgári jogi előírásokat értelemszerűen nem lehet alkalmazni az adóigazgatási eljárásjogban³.

Közismert módon általános jogi értelemben azt jelenti az elévülés, hogy az idő múlása következtében megszűnik a jogosultnak az a lehetősége, hogy igényét bíróság, vagy más hatóság előtt jogi úton érvényesítse. Az elévülés jogintézménye megalkotásának alapvető indoka annak a megakadályozása, hogy hosszú időn keresztül bizonytalan jogi helyzetek álljanak fenn. Ugyanis hosszabb idő elteltével megnehezül a tényállás tisztázása, az álláspontok bizonyítása, mivel a tárgyi bizonyítékok már nem állnak rendelkezésre, az esetleges tanúk emlékezetete elhalványul, az érintettek elhaláloznak, a nem magánszemély adózók pedig esetleg időközben megszűnnek, valamint az igények érvényesítésének hosszabb időn át való elmulasztása annak is a jele, hogy a jogosult (akár az adózó, akár az adóhatóság) igényérvényesítéshez fűződő érdeke megszűnt vagy lecsökkent.

E tanulmány keretében – terjedelmi okok miatt a teljesség igénye nélkül – arra teszek kísérletet, hogy nem csak elméleti oldalról, hanem gyakorlatias megközelítésből is részle-

¹ A polgári jogi és az adóigazgatási eljárásjogi szabályozás között az a legfontosabb különbség az elévülés kapcsán, hogy a polgári jogi értelemben vett elévülés magát az alanyi jogi jogosultságot nem szünteti meg, csak annak állami kényszer útján való érvényesítését nem teszi lehetővé, ezzel szemben az adóigazgatási eljárási jogban az elévülés a jog, a kötelezettség vagy a követelés megszűnésével is jár az állami úton való kikényszeríthetőség megszűnése mellett. Emiatt kerül törlésre az adózó folyószámlájáról az ott előírt, de már elévült tartozás vagy adózói túlfizetés összege. További fontos különbség a polgári jogi szabályozáshoz képest, hogy amennyiben a már elévült követelést (adót) utólag teljesítik, akkor azt a kötelezettség megszűnése miatt – a jogalap nélküli fizetés évének utolsó napjától számított 5 éven belül – vissza lehet követelni, mivel tartozatlanul került sor a teljesítésére. Abban is eltér a kétféle szabályozás, hogy a polgári jogban eljárásjogi szempontból az elévülést hivatalból nem lehet figyelembe venni, arra mindig az érdekelt köteles hivatkozni, ezzel szemben az adóigazgatási eljárásjogban az eljáró adóhatóság hivatalból köteles észlelni az elévülést.

² Lásd a Polgári törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény Hatodik könyvében található előírásokat.

³ A BH2013. 285. is megállapítja, hogy az adóigazgatási eljárásban az elévülésre a Ptk. szabályai nem alkalmazhatók.

tesen bemutassam az *adóigazgatási eljárásjog*⁴ szabályrendszerében ezt az „ösrégi”, már a római jogban⁵ is ismert eljárásjogi kategóriát, valamint annak néhány problematikus pontját.

Elévülési típusok és főbb jellemzőik az adóigazgatásban

Az adóigazgatási eljárásjog vonatkozó szabályozásában⁶ az elévülésnek három különböző megjelenési formája van, ezek pedig az alábbiak: az adók megállapításához való jog elévülése, az illetékek megállapításához való jog elévülése és az adók végrehajtásához való jog elévülése.

A téma jobb megértése miatt érdemes már a tanulmány elején a három elévülési típus fogalmát pontosan rögzíteni, mivel a későbbiek során számos esetben majd ezekre fogok visszautalni. Ennek megfelelően az *adók megállapításához való jog*⁷ annak az évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni⁸. Nem jelentenek eltérő elévülési típust, mivel az adók megállapításához joggal azonos – objektív – jellegű szabályok vonatkoznak a költségvetési támogatás igényléséhez és a túlfizetett adó visszaigényléséhez való jog elévülésére. Utóbbiak esetében egyébként annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével következik be az érvényesítésükre (igénylésükre, visszaigénylésükre) vonatkozó jogosultság elévülése, amelyben az igénylésükhöz való jog megnyílt.

Az *illetékek megállapításához való jog*⁹ annak az évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben a vagyonszerzést illetékkiszabásra a Nemzeti Adó- és Vámhivatalnál (a továbbiakban: NAV) bejelentették, illetve az a körülmény, hogy az illeték megfizetését vagy a kiszabás céljából elrendelt bejelentést elmulasztották, a NAV tudomására jutott¹⁰.

Az *adók (és valamennyi más elnevezéssel illetett kötelezettség, így az illeték) végrehajtásához*¹¹ való jog elévülése pedig annak az évnek az utolsó napjától számított 4 év¹² elteltével következik be, amelyik évben a kötelezettség esedékessé vált.

⁴ Lásd az Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) előírásait

⁵ BRÓSZ Róbert – PÓLAY Elemér: *Római jog*. Tankönyvkiadó, Budapest, 1976. 102.

⁶ Lásd az Art. 164.§-át

⁷ Lásd az Art. 164.§ (1) bekezdését

⁸ Vannak olyan adók (pl. építményadó, telekadó, belföldi rendszámú gépjárművek utáni gépjárműadó), amelyek kapcsán nincs előírva az adóbevallás évente történő benyújtása, ezek esetében egyszeri bevallási kötelezettsége van az adóalanyoknak, majd ezen korábbi bevallása alapján évente közlik vele a fizetendő adó összegét, amit aztán minden évben az előírt határidőn belül köteles megfizetni. Az Art. 32.§ (3) bekezdése szerint újabb adóbevallást csak akkor kell tenni az ilyen adók esetében, ha változás következett be velük kapcsolatban.

⁹ A pénzügyi tranzakciós illeték kivételével, amely kötelezettségre szintén az adók megállapításához való jog elévülési szabályai vonatkoznak, hiszen ez a kötelezettség „csak” elnevezésében illeték, gazdasági és jogi tartalmát tekintve adónak minősül.

¹⁰ Lásd az Art. 164.§ (4) bekezdését

¹¹ Lásd az Art. 164.§ (6) bekezdését

¹² Kivéve, ha az Európai Bizottság tiltott állami támogatás visszafizetését rendeli el, mert ebben az esetben a végrehajtáshoz való jog az esedékesség naptári évének utolsó napjától számított 10 év elteltével évül el. Erről a speciális kérdéstről egyebekben lásd az Art. 164/A.§-ában foglaltakat. E tanulmány keretében nem foglalkozunk a tiltott állami támogatások elkülönült szabályozásával, ami egyébként az Európai Unió tagságunkból

De mit is jelentenek a fentiekben ismertetett fogalmak és milyen következtetéseket lehet levonni ezekből?

Az adók megállapításához való jog elévülése kapcsán azt érdemes kiemelni, hogy:

- az Art.-ben előírt elévülési időszak elteltével akkor is bekövetkezik az adók megállapításához való jog elévülése, amennyiben az adózó – szándékosan vagy gondatlanul, vagy nem az adott helyzetben töle elvárható körültekintéssel eljárva – nem tett eleget adóbevallási (ennek hiányában adófizetési) kötelezettségének;
- a szabályozás tehát *objektív* alapon áll, ugyanis valamennyi adónem kapcsán a jogalkotó egyértelműen meghatározta¹³ a bevallási, bejelentési határidőket, illetve bevallási, bejelentési kötelezettség hiányában az adó megfizetésének határidejét, így az elévülés szempontjából releváns 5 éves időszak kezdő pontja mindig egyértelműen megállapítható, vagyis függetlenül a bevallási, bejelentési kötelezettség teljesítésétől, az elévülés mindenképpen megkezdődik;
- mindig valamely év december 31-én következik be az elévülés, tekintve, hogy az „év utolsó napjától” kell számolni az 5 éves elévülési időszakot.

Mindezek például azt jelentik, hogy egy magánszemély 2011-ben megszerzett jövedelmei után – akkor is, ha nem nyújtotta be az Szja-bevallását – 2017. december 31-én következik be az adómegállapításhoz való jog elévülése (tehát valójában nem is 5, hanem ténylegesen 6 év az elévülési idő!), tekintve, hogy a 2011-es adóév kapcsán az Szja-bevallást 2012. február 25-ig vagy május 20-ig¹⁴ kellett benyújtani, vagyis a 2012-es év utolsó napján, 2012. december 31-én kezdődött el az 5 éves elévülési időszak. Ugyanez a helyzet egy gazdasági társaság 2011-re vonatkozó társasági adója megállapításához való jog elévülési idejével kapcsolatban is, mivel erről a társasági adóbevallást 2012. május 31-ig¹⁵ kellett megtenni (feltéve, hogy az adózó nem választott az adóévtől eltérő adózást¹⁶). Amennyiben pedig adóbevallási kötelezettség évente nem terheli adózót (mint például a helyi adók körébe tartozó építményadó esetében), akkor a 2011-es adóév tekintetében az adómegállapításhoz való jog elévülése 2016. december 31-én következett be, tekintve, hogy 2011. március 15. és szeptember 15. volt az építményadóra vonatkozó adófizetési határidő és emiatt 2011. december 31-től kellett számolni az 5 éves elévülési határidejét. Ezekből a példákblól látható, hogy miért bír érdemi jelentőséggel az, hogy konkrétan mely időponttól kell számolni az elévülés 5 éves határidejét.

Az illetékek megállapításához való jog elévülésének szabályozása az alábbi főbb jellegzetességekkel rendelkezik:

- csak akkor kezdődik el az elévülési időszak, amennyiben a NAV tudomást szerzett az illeték megfizetésének vagy az illeték kiszabásához szükséges bejelentés megtételének elmulasztásáról, vagy egyébként a vagyonszerzést bejelentették a NAV részére;
- az adók megállapításához való jogra vonatkozó fentebb ismertetett előírásokkal szemben az illetékek esetében a szabályozás tehát nem objektív, hanem *szubjektív* alapon

eredő jogharmonizációs kötelezettségünk teljesítése miatt tér el az Art. 164.§-ában található és fő szabálynak minősülő előírásoktól.

¹³ Lásd az Art. 32.§-át és 1-2. mellékleteit

¹⁴ Lásd az Art. 1. sz. Melléklet B/2/a. és b. pontját

¹⁵ Lásd az Art. 1. sz. Melléklet B/2/e. pontját

¹⁶ Lásd az Art. 16.§ (3) bekezdés 1. pontját és 6. sz. Mellékletét

- áll, mivel attól az esetlegesen bekövetkező körülménytől teszi függővé az illetékek megállapításához való jog elévülésének megkezdődését, hogy a vagyonszerzést bejelentették a NAV részére, vagy a NAV tudomására jutott az illeték megfizetésének, illetve az illeték kiszabásához szükséges bejelentés megtételének az elmulasztása;
- az adók megállapításához való jog elévülésével egyezően az illetékek megállapítása esetében is mindig valamely év december 31-én következik be az elévülés, tekintve, hogy az illetékek esetében is az „év utolsó napjától” kell számolni az 5 éves elévülési időszakot.

Az illetékek megállapításához való jog elévülése kapcsán itt ismertetett szabályokból pedig az következik, hogy amennyiben 2014 előtt a férj a feleségének ajándékozott egy 1.000.000 Ft forgalmi értéket képviselő ékszert, akkor ez ajándékozási illetékkötelezettséggel járó tényállásnak minősült¹⁷, viszont ezzel kapcsolatban csak akkor kezdődik meg az illeték megállapítására vonatkozó 5 éves elévülési időszak, amennyiben az illetékeséggel rendelkező NAV szervnél bejelenti a megajándékozott a vagyonszerzését vagy a bejelentés elmulasztása a hatóság tudomására jut. Ha tehát például egy 1991-ben történt ilyen ajándékozás bejelentésére nem került sor és az egyéb módon sem jutott az adóhatóság tudomására, akkor 2017-re nem hogy nem következett be az illeték megállapításához való jog elévülése az 1991-ben történt ajándékozással kapcsolatban, de az még el sem kezdődött. Így az ajándékozás (például az időközben elvált férjtől származó) 2017. évi bejelentésére tekintettel 2017. december 31-től kezdődik az 5 éves elévülési időszak és 2022. december 31-ig van joga a NAV-nak az 1991-ben – 31 évvel korábban – történt ajándékozással összefüggésben az ajándékozási illeték megállapítására. Joggal feltehető a kérdés, hogy valóban ez volt a jogalkotó szándéka az illetékekre vonatkozó, az adóktól eltérő elévülési szabályozás megalkotásával?

Az adók (és valamennyi kötelezettség, így az illeték) végrehajtásához való jog elévülésének az alábbiak a lényeges jellemzői:

- főszabályszerűen – szemben az adók és illetékek megállapításához való jog 5 éves elévülési határidejével – 4 év az elévülési időszak tartama¹⁸,
- az adók megállapításához való jog elévülésével egyezően a végrehajtáshoz való jog elévülése is *objektív* alapú, ugyanis az Art. egyértelműen meghatározza¹⁹ az egyes adónemekre vonatkozó befizetési kötelezettségek határidejét, miként az Art. és a vonatkozó általános közigazgatási eljárásjogi normák²⁰ alapján meghozatalra kerülő hatósági döntések is egyértelműen előírják az esedékességi időpontokat, a különböző kötelezettségek teljesítésének határidejét;
- az elévülés szempontjából releváns 4 éves időszak kezdő pontja így minden esetben meghatározható, vagyis a végrehajtáshoz való jog elévülése mind az adózó, mind az adóhatóságok cselekményétől függetlenül mindenképpen megkezdődik;

¹⁷ Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény egyik módosítása „csak” 2014. január 1-től (de nem visszamenőleges hatállyal) tette illetékmentessé a házastársak közötti ajándékozást.

¹⁸ Art. 164.§ (6) bekezdése 2016. július 01-től a korábbi 5 évről 4 évre lecsökkentette a végrehajtáshoz való jog elévülési időtartamát.

¹⁹ Lásd az Art. 2. mellékletét

²⁰ Lásd a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) előírásait

- az adók és illetékek megállapításához való jog elévülésével egyezően a végrehajtásukhoz való jog kapcsán is mindig valamely év december 31-én következik be az elévülés, tekintve, hogy a végrehajtási eljárásban is az „év utolsó napjától” kell számolni a végrehajtáshoz való jog elévülése szempontjából releváns 4 éves elévülési időszakot.

Az alapfogalmak és a főbb jellemzők tisztázását követően először is azt szükséges megvizsgálni, hogy szakmailag mi indokolja azt, hogy egymástól lényegesen eltérő szabályok vonatkoznak az adók és az illetékek megállapításához való jog elévülésére? Mi a magyarázata annak, hogy az államháztartás szempontjából marginális jelentőséggel²¹ bíró illetékek esetében az adóktól²² eltérően került meghatározásra a kötelezettség megállapításához való jog elévülésének fogalma, vagyis miért védi az illetékeket megkülönböztetett módon a szabályozás?

Nos megállapítható, hogy nincs semmilyen elfogadható és szakmailag védhető magyarázat az illetékek megállapításához való jog elévülésének önálló, az adóktól eltérő szabályozására, de az Art. Indokolása sem ad eligazítást e tekintetben. Így azt kell mondanunk, hogy valamikor, valamiért a jogalkotó így döntött, amely döntésnek az újragondolása mindenképpen indokolt.

A „trükkös” adózók egyes próbálkozásai és a jogalkotó erre adott válaszai

Az adóigazgatási eljárásjogi joganyag fejlődése jól nyomon követhető az elévülésre vonatkozó adóigazgatási eljárásjogi szabályrendszer folyamatos változásán, jelentős kibővítésén²³. Az elévülés jelenleg hatályos – első ránézésre talán túlságosan is bonyolultnak tűnő – szabályozásának kialakítása nem a véletlen műve, a jogalkotó ilyen módon több lépésben adta meg a válaszokat döntően a „trükkös” adózói magatartásokra, egyébként pedig az Európai Unióhoz való csatlakozásunk miatt szükségessé vált jogharmonizációs feladatok teljesítésére került sor.

Az egyik adózói „trükk” az adózók egyébként nagyon fontos jogához, az önellenőrzéshez²⁴ kapcsolódott. Arról volt szó, hogy egyes adózók az adó megállapítására vonatkozó jog

²¹ Magyarország 2017. évi központi költségvetéséről szóló 2016. évi XC. törvény szerint a 17.431 Mrd Ft-os bevételi főösszegnek csupán töredékét, 155 Mrd Ft-ot (kevesebb, mint 1 %-ot) tesznek ki a lakosság által fizetendő illetékek.

²² Mivel az Art. 4.§ (1) bekezdés a, pontja értelmében az „adóval, a járulékkal, az illetékekkel összefüggő, a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalap, a Nyugdíjbiztosítási Alap, az Egészségbiztosítási Alap vagy az önkormányzat javára teljesítendő, törvényen alapuló kötelező befizetésre” egységesen az adókra vonatkozó szabályok kerülnek alkalmazásra, ezért megállapítható, hogy az illetékek kivételével valamennyi közteher (pl. járulék, hozzájárulás, járadék, bírság, pótlék, díj) megállapítására vonatkozó jog elévülésére azonosak az előírások.

²³ A jelenleg hatályos Art. 2004. január 1-i hatályba lépését megelőzően az 1990. évi XCI. törvény (a továbbiakban: régi Art.), még korábban pedig a 129/1989. (XII.20.) MT rendelet és az 50/1987. (X.14.) MT rendelet tartalmazta az adóigazgatási eljárási jog szabályait.

²⁴ A jelenleg hatályos Art. 49.§ (1) bekezdése értelmében Az önadózás útján megállapított vagy megállapítani elmulasztott adót, adóalapot - az illeték kivételével, ide nem értve a pénzügyi tranzakciós illetéket, valamint a bírósági eljárási illeték utólagos elszámolásának engedélyével rendelkező adózó bevallását - és a költségvetési támogatást az adózó helyesbítheti.

elévülését néhány nappal megelőzően a korábban határidőben és helyes adatokat feltüntetve benyújtott ÁFA-bevallásaikat önellenőrzés keretében nem valós adatok szerepeltetésével úgy módosították, hogy ezáltal jelentősen lecsökkentették az általuk fizetendő (és korábban be is fizetett) ÁFA összegét és ezzel egyidejűleg az eredeti és a módosított adó összege közötti különbség kiutalását kérték az adóhatóságtól. Az adóhatóság viszont nem tudta leellenőrizni ezen önellenőrzések (kiutalási igények) jogosságát, mivel időközben bekövetkezett az adó megállapításához való jog elévülése, így ellenőrzés nélkül kénytelen volt kiutalni a minden bizonnyal jogosulatlanul visszakért összegeket. Ezt a „kiskaput” kívánta bezárni a jogalkotó azzal az 1994. január 1-én hatály léptetett²⁵ szabállyal, amely szerint *megszakad* az adók megállapítására vonatkozó jog elévülése, amennyiben olyan önellenőrzést végez az adózó, aminek eredményeképpen az adózó javára mutatkozik az adókülönbözlet²⁶. Így 1994-től egy adókötelezettséget csökkentő önellenőrzés esetén már van lehetősége az adóhatóságnak – az eredeti elévülési határidőt követően is – ellenőrizni az önrevízióban foglaltak valódiságát, mivel az ilyen tartalmú önellenőrzés benyújtásának napjától számítva még 5 év áll a rendelkezésére az önellenőrzéssel érintett adó megállapítására.

Az adózók által alkalmazható egy másik „trükk” az volt, hogy a nagy összegű támogatási igényt (negatív kötelezettséget), illetve visszaigénylendő adót tartalmazó – jellemzően nem valós adatokra épülő – adóbevallást nem nyújtották be az előírt törvényi határidőben, hanem azt csak utólag, késedelmesen, az adó megállapításához való jog elévülését néhány nappal megelőzően (tipikusan az év vége előtt a karácsonyi ünnepeket követően) tették meg. Értelemszerűen e késedelmesen benyújtott adóbevallások helyességét az adóhatóságnak nem volt módja ellenőrizni az adott év december 31-én bekövetkező elévülésig, így hatósági kontroll nélkül kénytelenek voltak a következő évben kiutalási igényeket teljesíteni. Az eljárási szabályok ilyen jellegű kijátszásának a megakadályozására hozta meg a jogalkotó azt a 2000. január 1-én hatályba lépett előírást²⁷, amely szerint az adók megállapításához való jog elévülése 6 hónappal meghosszabbodik, ha az adóbevallás késedelmes benyújtásakor, illetve a költségvetési támogatás igénylésekor az adómegállapításhoz, illetve a költségvetési támogatás igényléséhez való jog elévüléséig kevesebb, mint 6 hónap van hátra. Így tehát az elévülést közvetlenül megelőzően benyújtott adóbevallások esetében is van módja (legalább 6 hónapja) az adóhatóságnak, hogy a késedelmesen benyújtott adóbevallásokban foglaltak helyességét ellenőrizze.

A mindig (?) jóhiszeműen eljáró adóhatóság „helyzetbe hozása” a jogalkotó által

A gyakorlatban sok esetben problémaként jelentkezett az a szituáció, amikor a jogorvoslati eljárás során megállapításra került az I. vagy II. fokú döntés jogszabálysértő jellege (pl. anyagi jogi adójogszabály sérelme vagy a tényállás hiányos feltárása miatt, vagy azért mert kizárt személy vett részt a döntéshozatalban, vagy hatáskörrel, illetékességgel nem rendelkező szerv hozta a döntést, vagy a döntés megalapozatlan volt, tehát a meghozatala során irányadónak tekintett tényállást a bizonyítékok nem támasztották alá, stb.), ami miatt

²⁵ Lásd a régi Art. 95.§ (5) bekezdését

²⁶ Lényegében ezzel azonos a jelenleg, 2017-ben hatályos szabályozás is az Art. 164.§ (2) bekezdésében.

²⁷ Lásd a régi Art. 95.§ (1) bekezdésének 2010-ben hatályos előírását. Ez a kérdés a jelenleg hatályos joganyagban az Art. 164.§ (1) bekezdésében került rendezésre.

a kifogásolt döntés megsemmisítésére és új eljárás lefolytatásának elrendelésére került sor, viszont ezt az új eljárást már nem lehetett lefolytatni, mert időközben elévült az adó megállapításához való jog. Ennek a problémának a kezelésére hozta meg a jogalkotó azt a 2011. január 1-én hatályba lépett szabályt²⁸, amely szerint az adó megállapításához való jog elévülése 6 hónappal meghosszabbodik, ha a felettes adóhatóság illetve az adópolitikáért felelős miniszter felügyeleti intézkedés keretében megállapítja, hogy a felülvizsgált döntés súlyosításának lenne helye, és ezért új eljárás lefolytatását rendeli el. Első lépésben tehát csak a felügyeleti intézkedés keretében elrendelt olyan új eljárásokra vonatkozott az elévülési időszakot meghosszabbító előírás, amelyekben az adózó számára hátrányosabb új döntést kívántak hozni, valamint kiemelendő, hogy ekkor még „csak” 6 hónappal tolt ki az adó megállapításához való jog elévülési idejét a szabályozás.

Ennyivel azonban nem elégedett meg a jogalkotó és 2012. január 1-én hatályba léptette azt a szabályozást²⁹, amelyik ugyan nem növelte az elévülési időszak 6 hónappal történő meghosszabbításának időtartamát, viszont jelentősen kibővítette azokat az eseteket, amelyek során alkalmazni kell ezt az előírást. Így 2012-től már akkor is meghosszabbodott 6 hónappal az adók megállapításához való jog elévülési ideje, ha másodfokú eljárás (jellemzően a fellebbezés elbírálása) keretében a felettes adóhatóság rendeli el az új eljárást, vagy az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata során a bíróság teszi meg ezt³⁰, azzal, hogy a felettes adóhatóság esetében csak egy alkalommal hosszabbodhat meg az elévülési időszak, az összes többi esetben ez elvileg korlátlan számban előfordulhat. Megemlítendő még, hogy 2011. december 31-én hatályon kívül került a jogintézményt korlátozó azon előírás, amelyik a felügyeleti intézkedés keretében elrendelt új eljárások kapcsán csak akkor engedte meg az elévülési időszak 6 hónappal történő meghosszabbodását, amennyiben az adózóra hátrányosabb döntés meghozatalának lenne helye, így 2012-től már akkor is meghosszabbodik az elévülési idő, amennyiben az adózó számára kedvezőbb döntést kívánnak hozni az új eljárás keretében.

A „jogfejlődés” harmadik lépcsőfokát az jelentette, amikor 2015. január 1-én hatályba lépett az a módosítás³¹, amelyik az egyéb vonatkozó előírások változatlanul hagyása mellett 6 hónapról 12 hónapra megemelte az adók megállapításához való jog elévülési idejének meghosszabbodását új eljárás elrendelése esetén.

Fel lehet tenni a kérdést, hogy mi a probléma az Art. 164.§ (13) bekezdésében található 2015-től hatályos előírásokkal? A gyakorlatban a legnagyobb gond a felettes adóhatóság által a másodfokú eljárás keretében elrendelhető új eljárással, illetve az emiatt – legfeljebb egy alkalommal – 12 hónappal meghosszabbodó elévülési idővel van, amely előírással, illetve lehetőséggel az adóhatóság akár vissza is élhet.³² Gondoljunk csak egy olyan ellenőrzésre, aminek során az adómegállapításhoz való jog elévüléséhez közeledik az első fokon eljáró

²⁸ Lásd az Art. 164.§ (13) bekezdésének 2011. január 1-én hatályos szövegezését

²⁹ Lásd az Art. 164.§ (13) bekezdésének 2012. január 1-én hatályos szövegezését

³⁰ Annak nincs érdemi jelentősége, hogy a már a korábbi szabályozásban is említett adópolitikáért felelős miniszter mellett a NAV felügyeletére kijelölt miniszter által tett felügyeleti intézkedésekre is kiterjesztették 2012-től a szabályozást, tekintve, hogy az itt említett két miniszter praktikusán ugyanazt a személyt jelenti.

³¹ Lásd az Art. 164.§ (13) bekezdésének 2015. január 1-től hatályos szövegezését

³² Ugyanez a veszély természetesen fennáll a felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter vagy a NAV-ot irányító miniszter által felügyeleti intézkedés keretében elrendelt új eljárások kapcsán is, mivel ezeknek is az a hatása, hogy 12 hónappal meghosszabbodik az adó megállapításához való jog elévülési ideje, sőt ezek esetében elvileg korlátlan alkalommal is sor kerülhet erre.

adóhatóság, időzavarba kerül és már látja, hogy az elévülési időn belül – feltételezve, hogy az adózó élni fog a fellebbezés lehetőségével – az ügyben nem lehet majd meghozni és az adózó részére kézbesíteni a másodfokú határozatot. Ezért azzal a „huszárvágással” él, hogy gyorsan az adózóra hátrányos megállapításokat tartalmazó, de jogilag nem megalapozott, vagyis nyilvánvalóan jogszabálysértő elsőfokú döntést hoz. Ezt aztán az adózó értelem-szerűen meg fogja fellebbezni, a másodfokon eljáró szerv pedig – még az elévülési időn belül – megsemmisíti a jogszabálysértő elsőfokú döntést és új eljárásra utasítja az ügyben első fokon eljáró szervet, aminek következtében 12 hónappal automatikusan meg fog hosszabbodni az adó megállapításához való jog elévülése. Így aztán már bőven lesz elegendő idő az adó megállapításához való jog 12 hónappal megnövekedett elévülési idején belül mind az ellenőrzés lefolytatására, mind az első- és másodfokú döntések meghozatalára és adózó részére történő kézbesítésére.

Sokan persze erre azt mondják, hogy az adóhatóság így nem jár el a gyakorlatban, az adóhatóság mindig az Art.-nek és más törvényeknek megfelelően gyakorolja a jogait³³, viszont ezzel szemben az vitán felül álló tény, hogy az Art.-ben³⁴ csak az adózókra került megfogalmazásra a jóhiszemű eljárás kötelezettsége, mégpedig azzal az indokkal, hogy az adóhatóság részéről fel sem merül a nem jóhiszemű eljárás. Akinek már volt személyes „élménye” valamely adóhatósággal kapcsolatban, annak a saját közvetlen tapasztalatai alapján lehet véleménye arról, hogy mennyire járnak el jóhiszeműen vagy nem jóhiszeműen az adóhatóság alkalmazottai az egyes adóügyekben.³⁵ Az mindenesetre tény, hogy a jogalkotó „helyzetbe hozta” az adóhatóságot, így innentől kezdve az adóhatóság számára fennáll annak a jogi lehetősége, hogy a fentiekben ismertetett módon eljárva, akár vissza is éljen az Art. vonatkozó előírásaival, és így biztosítson magának a főszabályban előírtakon felül még további 12 hónapot az adó megállapítására. Ezen lehetőség jogszabályi megte-remtése semmiképpen nem tekinthető sem szerencsésnek, sem követendő jogalkotásnak.

A másik probléma a bíróság által elrendelt új eljárással, illetve az emiatt szintén 12 hónappal meghosszabbodó elévülési idővel van. Ugyanis amennyiben sor kerül egy adóha-tósági határozat bíróság előtti felülvizsgálatára, akkor a másodfokú adóhatósági határozat jogerőre emelkedésétől a bíróság határozatának jogerőre emelkedéséig (a Kúria által elbí-rálásra kerülő felülvizsgálati kérelem esetén pedig a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig) az adó megállapításához való jog elévülése nyugszik.³⁶ Így, amennyiben a bíróság ítéletével megsemmisíti az adóhatóság döntését és új eljárás lefolytatására utasítja az adóhatóságot, akkor emiatt az adó megállapítására egyébként főszabályként nyitva álló határidő³⁷ nem rövidül le. Vagyis az adóhatóság nem kerül az adóper, illetve az adóperben elrendelt új eljárás miatt az elévülés szempontjából az eredeti pozíciójához képest hátrányosabb hely-

³³ Az Art. 1.§ (2) bekezdésében foglalt egyik eljárásjogi alapelvnek megfelelően.

³⁴ Lásd az Art. 1.§ (5) bekezdését

³⁵ Az adóhatóság alkalmazottainak motivációs, jutalmazási rendszere kizárólag az adózók terhére történő adó-megállapításokat veszi figyelembe, amennyiben az adózó javára tesznek megállapítást, arra nem jár részükre jutalom. Így nem meglepő az a mindennapos gyakorlat az adóhatóság, illetve az adóhatóságot képviselő személyek részéről, amelynek során szinte kizárólag az adózók számára hátrányos megállapításokat tesznek, mégpedig annak ellenére, hogy az Art. 97.§ (6) bekezdése alapján az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles lenne feltárni. De mivel anyagi elismerés az utóbbiért nem illeti meg őket, ezért igen ritkán fordul elő, hogy az adózók számára kedvező tények feltárásában lennének aktívak.

³⁶ Lásd az Art. 164.§ (5) bekezdését

³⁷ Lásd az Art. 164.§ (1) bekezdését

zetbe, mivel az elévülés nyugvásának időtartama egyébként sem számít bele az elévülési időbe, hiszen azzal meghosszabbodik az adók megállapításához való jog elévülése. Ebből kifolyólag nem indokolt az adó megállapításához való jog elévülésének 12 hónappal történő meghosszabbítása a bíróság elrendelt új eljárás esetében sem, ami a korábban jogszabálysértő döntést hozott adóhatóság igen furcsa „megjutalmazását” jelenti a jogalkotó által.

A jogbiztonság és az adózói érdekek védelme

Az adóigazgatási eljárásjog egyik sajátossága, hogy egymástól időben elválik az adók megállapításához és a már megállapított adók végrehajtásához való jog, illetve e jogosultságok elévülése. Ez azt jelenti, hogy nincs jogi akadálya annak, hogy az adó megállapításához való jog elévülését követően akár még több éven keresztül is éljen az adóhatóság az adók végrehajtására vonatkozó jogával. Például egy Kft. 2011-es adóévben végzett tevékenysége után jelentkező eredmény, nyereség kapcsán főszabály³⁸ szerint 2017. december 31-én évül el a társasági adó megállapításához való jog, tehát ha ez alapján például 2017-ben állapítja meg az adóhatóság az ellenőrzést követő határozatában a 2011-re vonatkozó társasági adó fizetési kötelezettséget, és ez a fizetési kötelezettség 2018. január 1. előtt esedékes, akkor 2017. december 31-től számított 4 évig, tehát 2021. december 31-ig lesz jogosult a 2011-es adóévet érintő, 2017-ben meghozott határozatban megállapított társasági adó és kapcsolódó szankciók (adóbírság, késedelmi pótlék, mulasztási bírság) végrehajtására.

A fentiekből az is következhet, hogy ha az adóhatóság által egy korábban (például 2017-ben) megállapított (a fenti példában egy 2011-es társasági adó) kötelezettség az adómegállapításhoz való jog (2017. december 31-i) elévülését követően utóbb (pl. 2019-ben) jogszabálysértőnek minősül (pl. az adott Kft. felszámolással megszűnik és társaság tartozásaiért helytállni köteles volt tag vagy vezető tisztségviselő által indított jogorvoslati eljárásban megállapítják a Kft. ellen 2017-ben meghozott határozat jogszabálysértő jellegét), akkor ezt a nyilvánvaló jogszabálysértést az adóhatóság sem tudja már orvosolni 2019-ben az adó megállapításához való jog időközben bekövetkezett elévülése miatt, sőt ezen túl még köteles is azt végrehajtani, mivel a végrehajtáshoz való joga még nem évült el (az csak 2021. december 31-én évül el a példa szerinti esetben).

Ennek a problémának a kezelésére védi a jogbiztonságot és az adózók érdekeit az a 2004. január 1-én hatályba lépett előírás³⁹, amely szerint, ha az adómegállapításhoz való jog elévülését követően az adóhatóság vagy a felettes szerv megállapítja, hogy az adómegállapítás részben vagy egészben jogszabálysértő volt, akkor az adótartozás végrehajtásához való jog elévülési idején belül a jogszabálysértő adómegállapítás tekintetében az adóvégrehajtáshoz való jogot korlátozza vagy megszünteti. Ez a szabály mindazon adóhatósági megállapításokra vonatkozik, amelyek jogszabálysértőnek minősülnek, függetlenül attól, hogy a jogszabálysértően előírt kötelezettséget időközben teljesítették-e már. Ez pedig azt jelenti, hogy a végrehajtási jog korlátozását és megszüntetését a jogszabálysértő adómegállapítás jogerőre emelkedése napjára *visszamenőlegesen* kell előírni, ami miatt az adózónak visszatérítési kötelezettsége jelentkezik, amennyiben időközben a jogszabálysértően előírt tartozást tőle már behajtották vagy azt önkéntesen teljesítette. Fontos kiemelni, hogy

³⁸ Lásd az Art. 164.§ (1) bekezdését

³⁹ Lásd az Art. 164.§ (3) bekezdését

amennyiben az adómegállapítás jogszerűtlen volt, akkor szintén jogszabálysértően került felszámításra a meg nem fizetett adó után a késedelmi pótlék is, aminek következtében a végrehajtási jog korlátozása és megszüntetése értelemszerűen nem csak az adóra, hanem az utána felszámított késedelmi pótlékre is kiterjed, mivel az adómegállapításhoz kapcsolódó késedelmi pótlék osztja a fő dolog (az adó) jogi sorsát.

Az adóigazgatási eljárásjogban szabályozott elévülés és a büntetőjog

A büntetőjogi szabályozás az adók megállapítására vonatkozó jog elévülésével áll kapcsolatban, a végrehajtáshoz való jog elévülése ebből a szempontból nem érdekes. Az adójogszabályok bűncselekménynek is minősülő megsértése esetén mindenképpen indokolt, hogy az adóhatóság mindaddig érvényesíthesse az adó megállapításához való jogát, amíg az érintett adózó büntetőjogi úton is felelősségre vonható. Az 1990-es években, valamint a 2000-es évek elején a gyakorlatban többször is előfordult olyan eset, amikor egyes kirívóan jogellenes adózói magatartások kapcsán jogerős büntetőbírói ítélet állapította meg az adózó bűnösségét, viszont az adott cselekménnyel szükségképpen összefüggő adójogi jogkövetkezmények alkalmazására (az adóhiány megállapítására és az utána fizetendő adó, adóbírság, késedelmi pótlék adóhatósági határozatban történő megállapítására) már nem kerülhetett sor, tekintve, hogy időközben bekövetkezett a – büntetőjogban szabályozotthoz képest jóval rövidebb idő alatt bekövetkező – adómegállapításhoz való jog elévülése. Ezen probléma kezelésére 2004. január 1-én – az 1988-tól működtetett új adórendszerhez képest eléggé megkésve – lépett hatályba az a szabály⁴⁰, amely szerint adó-, társadalombiztosítási csalás (Btk. 310. §), illetve csalás⁴¹ (Btk. 318. §) esetén, ha azt adóra, járulékra vagy költségvetési támogatásra követik el, az adó megállapításához való jog nem évül el mindaddig, amíg a bűncselekmény büntethetősége el nem évül. Ez a megfogalmazás azonban még elég pongyolára sikeredett, mivel a jogalkalmazás számára nem volt egyértelmű, hogy az új előírás csak a jogerős ítélettel megállapított cselekményekre vonatkozik, vagy már akkor is alkalmazandó, ha ilyen ügyekben megindult a büntetőeljárás. Ezt a problémát kezelendő már 2005. január 1-én beiktatásra került az Art. vonatkozó szabályozásába a „*bírói ítélettel jogerősen megállapított*” pontosítás, ami egyértelművé tette, hogy csak és kizárólag a büntető ügyben eljáró bíróságok adott büntető ügyben meghozott jogerős marasztaló ítéletei eredményezhetik a büntetőjogi elévülési szabályok kötelező figyelembe vételét az adóigazgatási eljárásjogban.

Azonban a téma kapcsán 2005-től más lényeges kiegészítések is hatályba léptek az Art. módosításával. Egyrészt további bűncselekmény típusokat⁴² is bevontak ebbe a körbe, másrészt pedig kiterjesztették azokra az esetekre is, amikor az elkövető adózó azért nem volt

⁴⁰ Lásd az Art. 2004. január 1-én hatályos 164.§ (1) bekezdésének utolsó mondatát, ami a Büntető törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény (a továbbiakban: Btk.) akkor hatályos szövegére utalt vissza

⁴¹ A következetes büntetőbírói gyakorlat nem adócsalás, hanem adózással összefüggésben elkövetett csalás elkövetéseként értékelte a különböző támogatások jogosulatlan igénylését.

⁴² A már addig is ott lévő adó-, társadalombiztosítási csalás (Btk. 310. §) és csalás (Btk. 318. §) mellé bekerült a szabályozásba a Munkaerőpiaci Alap bevételét biztosító fizetési kötelezettség megsértése (Btk. 310/A. §), a társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék fizetési kötelezettség megsértése (Btk. 310/B. §), illetve jogosulatlan gazdasági előny megszerzése (Btk. 288. §) is, mindegyik esetében amennyiben ezeket a cselekményeket adóra, járulékra vagy költségvetési támogatásra követik el

büntethető, mert a tartozását a vádirat benyújtásáig az adóhatóság által megjelölt számlára kiegyenlítette, és ezért az eljárást vele szemben ez okból megszüntették⁴³, továbbá ha az eljárást az elkövetővel szemben a Btk. 71. §-ában⁴⁴ meghatározott megrovás alkalmazásával szüntették meg. A büntetőjogi szabályozás ugyanis – több bűncselekmény esetében is – lehetőséget adott (és ad jelenleg is) a büntetőeljárás megszüntetésére vagy „csak” megrovás intézkedés alkalmazására, ha az elkövető a vádirat benyújtásáig megtéríti az általa okozott kárt. Amennyiben emiatt a büntetőeljárást megszüntetik, nem hoznak jogerős marasztaló ítéletet, aminek következtében nem lenne alkalmazható az elévülésre vonatkozó fentiekben ismertetett az a szabály, amely szerint a bűncselekmény büntethetőségének elévülési idejével lesz azonos az adó megállapításához való jog elévülési ideje. Így az is megtörténhetne, hogy az adózó hiába szándékozna megtéríteni az általa okozott kárt, hiába szeretné megfizetni a korábban meg nem fizetett adót, az adómegállapításhoz való jog időközben bekövetkezett elévülése miatt erre nem lenne módja. Ennek a megakadályozása miatt volt szükség a fentiekben ismertetett kiterjesztő szabály megalkotására, ami miatt akkor is alkalmazható az Art. azon előírása, hogy a bűncselekmény büntethetőségének elévülési idejével lesz azonos az adó megállapításához való jog elévülési ideje, ha a büntetőeljárást azért szüntették meg az adózóval szemben, mert az a vádirat benyújtásáig megfizette a tartozását.

A következő – 2005. szeptember 1-én hatályba lépett – Art. szabályozási korrekció az e tekintetben háttérjogszabálynak tekinthető anyagi jogi büntetőjogi előírások változása miatt következett be, amikor is módosításra kerültek a Btk.-ban azok a bűncselekmények⁴⁵, amelyek esetében a bűncselekmény büntethetőségének elévülési ideje lett a mérvadó az adóigazgatás területén is. Az ugyanilyen okból bekövetkezett újabb adóigazgatási eljárásjogi változásra ez után 2012. január 1-én⁴⁶, majd pedig az új Btk.⁴⁷ hatályba lépése miatt 2013. július 1-én⁴⁸ került sor.

⁴³ Lásd a Btk. 2005-ben hatályos 310.§ (6), 310/A. § (5) és 310/B. § (4) bekezdéseit

⁴⁴ Lásd a Btk. 2005-ben hatályos vonatkozó előírását

⁴⁵ Ilyen bűncselekmény lett az adócsalás (Btk. 310. §), a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás (Btk. 310/A. §), a társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék fizetési kötelezettség megsértése (Btk. 310/B. §), a csalás (Btk. 318. §), illetve a jogosulatlan gazdasági előny megszerzése (Btk. 288. §), ha ezeket adóra, járulékra vagy költségvetési támogatásra követik el (ideértve azt az esetet is, ha az elkövető azért nem büntethető, mert tartozását /Btk. 310. § (6) bekezdés, 310/A. § (6) bekezdés/ a vádirat benyújtásáig az adóhatóság által megjelölt számlára kiegyenlítette és ezért az eljárást vele szemben ez okból megszüntették, továbbá ha az eljárást az elkövetővel szemben a Btk. 71. §-ában meghatározott megrovás alkalmazásával szüntették meg.

⁴⁶ Ilyen bűncselekmény lett a költségvetési csalás (Btk. 310. §), a csalás (Btk. 318. §), a 2011. december 31-ig hatályban volt jogosulatlan gazdasági előny megszerzése, adócsalás, munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás, valamint a 2005. szeptember 1-jéig hatályban volt társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék fizetési kötelezettség megsértése, ha ezeket adóra, járulékra vagy költségvetési támogatásra követik el.

⁴⁷ Lásd a Büntető törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvényt (a továbbiakban: új Btk)

⁴⁸ Ilyen bűncselekmény lett a csalás (új Btk. 373. §), a költségvetési csalás (új Btk. 396. §), a 2013. június 30-ig hatályban volt költségvetési csalás, csalás, a 2011. december 31-ig hatályban volt jogosulatlan gazdasági előny megszerzése, adócsalás, munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás, a 2005. szeptember 1-jéig hatályban volt társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék fizetési kötelezettség megsértése, ha ezeket adóra, járulékra vagy költségvetési támogatásra követik el. Ezt a kört 2015-ben tovább bővítették a csődbűncselekménnyel (új Btk. 404. §), így állt össze a jelenleg is hatályos szövegezés.

Fontos változás volt még az a 2012-es év kezdetén hatályba lépett Art. módosítás⁴⁹ is, amely a vonatkozó büntetőjogi elévülési szabályok adóigazgatásban történő alkalmazását a megrovás büntetőjogi intézkedés alkalmazása mellett nem csak arra az esetre rendelte el, amikor az elkövető *nem büntethető*⁵⁰, hanem akkor is, ha a vádirat benyújtásáig történt tartozás megfizetés miatt a *büntetése korlátlanul enyhíthető*⁵¹.

Ezen felvezetőt követően röviden érdemes áttekinteni, hogy pontosan melyek is azok a büntetőjogból átvételre kerülő anyagi jogi büntetőjogi szabályok, amelyek aztán – jogerős büntetőbírói döntések esetében – alkalmazandóak az adóigazgatási eljárásjogban is. Az új Btk. 26.§ (1) bekezdése szerint a büntethetőség – főszabályként – az adott bűncselekményre kiszabható büntetési tétel felső határának megfelelő idő, de legalább 5 év elteltével évül el. Esetünkben jogi relevanciája nyilvánvalóan csak azoknak a bűncselekményeknek van, amelyeknél a rájuk kiszabható legmagasabb büntetési tétel miatt az Art.-ben szabályozotthoz képest később következik be az adó megállapításához való jog elévülése. Ezek pedig döntően azok⁵², amelyek elkövetése esetében 8 vagy akár 10 év a kiszabható szabadságvesztés büntetés felső határa és emiatt a büntethetőség 8 vagy 10 év alatt évül el⁵³.

A gyakorlatban legtöbbször a költségvetési csalás legsúlyosabb esetei⁵⁴ kapcsán kerül alkalmazásra az adóigazgatási elévülést meghatározó büntethetőségi határidőt előíró szabály. Így például egy 500 millió Ft-ot meghaladó értékre elkövetett költségvetési csalás esetén a főszabály szerinti 5 éves adóigazgatási eljárásjogi elévülési határidő helyett az adott bűncselekmény büntethetőségének 10 éves elévülési ideje határozza meg az adó megállapítására rendelkezésre álló időszakot is. Ami ráadásul a büntetőjogi előírások adóigazgatási eljárásjogtól való jelentős eltérései miatt még ennél is sokkal hosszabb lehet, ugyanis a kapcsolódó büntetőjogi szabályozás⁵⁵ értelmében az elévülést *félbeszakítja* a bíróságnak, az ügyésznek, a nyomozó hatóságnak, illetve nemzetközi vonatkozású ügyekben az igazságügyért felelős miniszternek vagy a külföldi hatóságnak az elkövető ellen a

⁴⁹ Lásd az Art. 164.§ (1b) bekezdésének a, pontját

⁵⁰ Az új Btk. az érintett bűncselekmények kapcsán már egyáltalán nem tartalmaz olyan előírást, amely szerint nem lenne büntethető az elkövető a tartozás vádirat benyújtásáig történő megfizetése miatt. A korábbi Btk. is csak 2011. december 31-ig tette ezt lehetővé, de csak a büntetnek nem minősülő, vétségként értékelt kisebb súlyú (2000. március 1. és 2011. december 31. között a 200.000 Ft-ot meg nem haladó összegre elkövetett) bűncselekmények esetében. Ez a „nem büntethető” fordulat például a korábbi Btk. 310.§-ában szabályozott adócsalásnál szerepelt.

⁵¹ A büntetés korlátlan enyhítésére a téma kapcsán érintett bűncselekmények közül az új Btk.-ban csak a 396.§ (1)-(6) bekezdésében szabályozott költségvetési csalás esetében kerülhet sor, kivéve, ha bünszövetségben vagy üzletszerűen követték el azt.

⁵² Ilyen az új Btk. 373.§ (5) és (6) bekezdésében szabályozott csalás, 396.§ (4) és (5) bekezdésében szabályozott költségvetési csalás és a 404.§ (3) bekezdésében szabályozott csődbűncselekmény.

⁵³ És akkor még nem tettünk említést az új Btk. 28.§ (1) bekezdésében szabályozott azon nagyon fontos előírásáról, amely szerint az *elévülést félbeszakítja* a bíróságnak, az ügyésznek, a nyomozó hatóságnak, illetve nemzetközi vonatkozású ügyekben az igazságügyért felelős miniszternek vagy a külföldi hatóságnak az elkövető ellen a bűncselekmény miatt foganatosított büntetőeljárás cselekménye. A félbeszakítás napján az *elévülés határideje ismét elkezdődik*.

⁵⁴ Költségvetési csalás esetén 8 év a maximálisan kiszabható büntetés, ha az adóbevétel összege 50 millió forintot meghaladóan, de 500 millió forintot el nem érően csökken, vagy 5 millió forintot meghaladóan, de 50 millió forintot el nem érően csökken és bünszövetségben vagy üzletszerűen követik el. Abban az esetben pedig 10 év, ha az adóbevétel összege 500 millió forintot meghaladóan csökken, vagy 50 millió forintot meghaladóan, de 500 millió forintot el nem érően csökken és bünszövetségben vagy üzletszerűen követik el.

⁵⁵ Lásd az új Btk. 28.§ (1) bekezdését

bűncselekmény miatt foganatosított büntetőeljárás cselekménye. A félbeszakítás napján az elévülés határideje *ismét elkezdődik*.

A téma kapcsán szintén kiemelendő az a 2014-től hatályos előírás⁵⁶ is, amely szerint *nyugszik* az adó megállapításához való jog elévülése az Art-ben meghatározott bűncselekményekkel kapcsolatos büntetőeljárás esetében a büntetőeljárás kezdő időpontjától annak jogerős befejezéséig. Azonban ennek az adóigazgatási eljárásjogi előírásnak a hatályba lépésére a fentiekben részletesen ismertetett büntetőjogi szabályok miatt már semmi szükség nem volt, csak az adóhatóság adómegállapításhoz való jogának felesleges túlbiztosítását jelenti. Ugyanis a büntetőeljárás befejezésekor két eset lehetséges, vagy megállapítják az adózó büntetőjogi felelősségét vagy nem. Amennyiben felmentő ítélet születik, akkor semmi nem indokolja, hogy a büntetőeljárás akár 5-10 éves időtartamával meghosszabbodjon az adóhatóság adómegállapításhoz való joga (hiszen nem került sor bűncselekmény elkövetésére), ha pedig marasztalja a büntető bíróság ítélete az adózót, akkor a büntetőjogból kötelezően átvételre kerülő, már ismertetett – nagyon szigorú – elévülési előírások már önmagukban kellően védik az adóhatóság adómegállapításhoz fűződő érdekét. Ugyanis a büntetőeljárás cselekmények (pl. nyomozás elrendelése, vádemelés, büntető bírósági ítélet meghozatala) miatt az ezek napján megszakadó és onnantól ismét elkezdődő, minimum 5, de jellemzően 8 vagy 10 éves elévülési időszak elegendő időt kell biztosítson az adóhatóság számára az adó megállapítására, hiszen ezekben az esetekben a cselekmény büntetőjogban szabályozott elévülési idejéig jogosult erre. Ilyen esetekben inkább már azzal a problémával szembesül az adóhatóság, hogy hiába született meg a jogerős büntetőbírósági ítélet, az Art.-ben szabályozott iratmegőrzési kötelezettség időszaka már régen eltelt⁵⁷, ami miatt pedig az adózó már jogszerűen nem rendelkezik semmilyen irattal, könyvelési anyaggal vagy bizonylattal, de ugyanez a helyzet az adózóval kapcsolatban állt más adózóknál is. Márpedig a bizonyítékok hiányában csupán a büntetőbírósági ítéletre visszahivatkozva több mint kétséges az adóigazgatási eljárásjogi előírásoknak megfelelő és egy közigazgatási perben is védhető adómegállapítás az adóhatóság részéről, aminek a hátterében az áll, hogy a büntető eljárásjogi előírások lényegesen eltérnek az adóigazgatási eljárásjogi szabályokban foglaltaktól, vagyis ami megfelelő a büntető eljárási jogban, az nem feltétlenül alkalmas az adóigazgatási eljárás során is. Mindezeket egy egyszerű példán keresztül is érdemes végig gondolni. Ha egy magánszemély a 2011-es adóév kapcsán nem fizetett meg 500 millió Ft-ot meghaladó szja-t, akkor az adóigazgatási eljárásjogi főszabály szerint 2017. december 31-ig lesz jogosult az adóhatóság az adó megállapítására. Viszont, ha 2017-ben büntetőeljárás indul a magánszemély ellen (ezzel a 10 éves büntethetőségi elévülési időszakkal bíró ügygel kapcsolatban), amely büntetőeljárás jogerős büntetőbírósági marasztaló ítélettel – mondjuk – csak 2021-ben fejeződik be, akkor 2021 és 2031 között lesz jogosult az adóhatóság az adó megállapításra a 2011-es adóévvvel összefüggésben (és még csak nem is számoltunk a 4 évig tartó büntetőeljárás azzal a hatásával, ami az adóigazgatási eljárásjogi elévülés 4 éves nyugvását eredményezi, véleményem szerint teljesen feleslegesen). Az nyilvánvaló, hogy ilyen esetben 2021-2031 között sem az érintett magánszemélyek, sem a velük kapcsolatban állott adózók már semmilyen iratanyaggal nem fognak rendelkezni a

⁵⁶ Lásd az Art. 164.§ (1c) bekezdését

⁵⁷ Lásd az Art. 47.§ (3) bekezdését, amely szerint az adó megállapításához való jog elévüléséig kell megőrizni az iratokat, amely szabályt az adózók véletlenül sem a büntetőjog által esetlegesen kiterjesztett (jogerős büntetőbírósági ítéletet feltételező) időszakra vonatkoztatják, hanem „csak” az Art. 164.§ (1) bekezdésében foglalt főszabálynak megfelelően értelmezik.

2011-es adóévvvel kapcsolatban, de a tanúk sem valószínű, hogy bármire is emlékezzenek 10-20 év távlatából, vagyis bizonyítékok hiányában nem lesz könnyű helyzetben az ügyben eljáró és az adózót kötelező határozatot meghozni szándékozó adóhatóság.

További lehetséges jogi probléma az Art.164.§ (1c) bekezdésében szabályozott nyugalással kapcsolatban, hogy előfordulhat olyan eset is, amikor csak az adómegállapításhoz való jog elévülését követően indul meg a büntetőeljárás (ami a büntetőjogban érvényes jóval később bekövetkező elévülési idő miatt könnyen előfordulhat), amely eljárás alatt egyébként nyugodna az adóigazgatásban az adómegállapításhoz való jog elévülése. De könnyen belátható, hogy egy már nem is létező, egy időközben már elévült jog nem nyugodhat, a jogosultság pedig utóbb nem támadhat fel arra való tekintettel, hogy létezése esetén egyébként beállna a jog elévülésének a nyugvása. Ezek alapján megállapítható, hogy csak abban az esetben lehet alkalmazni az Art. 164.§ (1c) bekezdését, ha a büntetőeljárás még azt megelőzően elkezdődik, hogy bekövetkezett volna az adó megállapításához való jog elévülése.

Bizonytalanság a végrehajtáshoz való jog elévülése körül

Az adózó által bevallott vagy az adóhatóság által megállapított adó önkéntes teljesítésének hiányában kerül sor a végrehajtásra, ami munkabérből vagy egyéb járandóságból való letiltást, fizetési számlával rendelkező adózó esetében az e számlával szemben benyújtott hatósági átutalási megbízást⁵⁸, követeléssel bíró adózó esetében a követelésre, ingósággal vagy ingatlannal rendelkező adózó esetében pedig az ingóra- vagy az ingatlanra irányuló végrehajtás megindítását jelenti⁵⁹. A végrehajtáshoz való jog elévülése szempontjából mindig az *esedékesség* napja az irányadó, ami a jogszabályban⁶⁰ vagy az adóhatóság egyedi döntésében kerül meghatározásra.

A végrehajtáshoz való jog elévülése az esedékesség évének utolsó napjától számított 4 év elteltével következik be⁶¹, akár jogszabályban, akár egyedi adóhatósági döntésben írták elő az esedékesség időpontját. Ezzel nincs is semmi probléma, a gyakorlat számára „kihívást” az Art. 164.§ (6) bekezdésének második mondata okoz, ami szerint az elévülés 6 hónappal meghosszabbodik, amennyiben az adóhatóság végrehajtási cselekményt foganatosított. E szabály kapcsán több probléma is felmerül: egyrészt nem világos, hogy csak a sikeres végrehajtási cselekmények eredményezik-e az elévüli időszak meghosszabbodását vagy a sikertelenek is (pl. a benyújtott hatósági átutalási megbízást az adózó számláját vezető fizetési szolgáltató fedezet hiánya miatt a kedvezményezett rendelkezésének megfelelően vagy azonnal visszaküldi, vagy legfeljebb 35 napig sorba állítja azt és csak ezen időszak eredménytelen letelte után küldi vissza⁶²); másrészt pedig szintén nem egyértelmű, hogy minden egyes végrehajtási cselekmény önállóan meghosszabbítja az elévülés időtartamát 6 hónappal és aztán ezek a meghosszabbodási időszakok összeadódnak, vagy a meghosz-

⁵⁸ Lásd a bírósági végrehajtásról szóló 1994. évi LIII. törvény (továbbiakban: Vht.) 82/A§-át

⁵⁹ A végrehajtási eljárás részletszabályait elsődlegesen az Art., másodlagosan pedig a Vht. tartalmazza.

⁶⁰ Lásd az Art. 2. sz. Mellékletét

⁶¹ Lásd az Art. 164.§ (6) bekezdését

⁶² Lásd a pénzforgalmi szolgáltatás nyújtásáról szóló 2009. évi LXXXV. tv. 60.§ (1) bekezdését

szabodásra csak egy alkalommal kerülhet sor, függetlenül a végrehajtási cselekmények számától.

E kérdések kapcsán a gyakorlat következetes a tekintetben, hogy nem csak a sikeres, hanem a sikertelen végrehajtási cselekmény is az elévülési időszak meghosszabbodását eredményezi, viszont már nagy a bizonytalanság a meghosszabbodások számát illetően. Az adóhatóság jellemzően a végrehajtáshoz való jog elévülésének korlátlan számú meghosszabbodásának elvét képviseli, az adózók pedig ezzel szemben azt, hogy csak egyszer hosszabbodhat meg 6 hónappal a végrehajtáshoz való jog elévülése, vagyis ezzel az egyszeri meghosszabbodással 4 év 6 hónap a végrehajtáshoz való jog elévülésének a felső határa. Egyesek viszont – mintegy köztes megoldásként – úgy vélik, hogy minden egyes alkalmazásra kerülő végrehajtási mód esetében önállóan értelmezendő ez az elévülést 6 hónappal meghosszabbító szabály, vagyis ha mind az 5 önálló végrehajtási módot (letiltás, hatósági átutalási megbízás, követelésre, ingóra, ingatlanra vezetett végrehajtás) megkísérli az adóhatóság, akkor $5 \times 6 = 30$ hónappal hosszabbodik meg az adó végrehajtásához való jog elévülési ideje. Abból a tényből, hogy 2016. július 1-től a jogalkotó 5 évről 4 évre lecsökkentette a végrehajtáshoz való jog elévülésének időtartamát arra lehet következtetni, hogy nem kívánta túl hosszú ideig elhúzni és az eljáró adóhatóságokkal adminisztrálni a végrehajtási eljárásokat. Minden bizonnyal az volt az elévülési időszak 1 évvel történt lerövidítésének indoka, hogy amennyiben egy végrehajtási eljárás sikeresen nem tudott befejeződni 4 év alatt, akkor ebben az esetben nincs remény a későbbi eredményes végrehajtásra sem. Ebből a logikából kiindulva a végrehajtási cselekmények elévülésre gyakorolt hatása kapcsán is az lehetett a jogalkotó szándéka (és így az lehet a kérdés helyes értelmezése), hogy ne húzódjanak el a végtelenségig a végrehajtási eljárások az elévülés sorozatos és egymást követő 6 hónapos meghosszabbodásaival, vagyis hogy az elévülés csak egyszer 6 hónappal hosszabbodjon meg több végrehajtási cselekmény foganatosítása esetében is.

Összegzés és *de lege ferenda* javaslatok

A tanulmány a terjedelmi korlátok miatt csak egyes aspektusait tudta bemutatni az adóigazgatási eljárásjog egyik fontos jogintézményének, az elévülésnek, de már az itt felvillantott jellegzetességekből is jól látható, hogy mennyire összetett a kérdéskör adóigazgatási eljárásjogi szabályozása és hogy milyen sok kihívásra kellett választ adjon, illetve követelménynek kellett megfeleljen a jogalkotó a részletszabályok megalkotása során. A jelenleg hatályos szabályozásnak is vannak azonban még gyenge vagy legalábbis vitatható pontjai, amelyek átgondolása mindenképpen indokolt, aminek eredőjeként könnyen el lehet jutni arra a következtetésre, hogy érdemben módosítani kell a vonatkozó jogszabályi előírásokat.

Az elemzés során részletesen bemutatásra kerültek azok a szakmai indokok, amelyek miatt indokoltnak tűnik az alábbi konkrét változtatások elvégzése az Art.-ben. Először is meg kellene szüntetni az illetékek megállapításához való jog elévülésének az adóktól eltérő szabályozását, másodsor hatályon kívül kellene helyezni új eljárás elrendelése esetén az adók megállapítására vonatkozó jog elévülésének 12 hónapos meghosszabbodására vonatkozó előírást, különösen, ha azt másodfokú eljárás keretében a felettes adóhatóság rendeli el, valamint ha felügyeleti intézkedés kertében kerül sor az elrendelésére, de a bíróság által elrendelt új eljárások esetében sem indokolt a fenntartása. Továbbá szintén hatályon kívül kellene helyezni azt a szabályt is, amely a büntetőeljárás teljes idejére elő-

írja az adók megállapításához való jog elévülésének nyugvását, végül pedig fontos lenne *expressis verbis* kimondani az adóeljárési kódexben, hogy több végrehajtási cselekmény foganatosítása is csak egy alkalommal hosszabbítja meg 6 hónappal az adók végrehajtásához való jog elévülési idejét.

Az itt javasolt törvénymódosítások megvalósítása is hozzájárulhatna ahhoz, hogy a központi kormányzat szándékának megfelelően az adóigazgatási eljárásjogi szabályozás és ez által az állami adóhatóság valóban „ügyfélbarát” jellegűvé váljon, ezzel is támogatva azt a mindenki által óhajtott célt, hogy javuljon hazánkban az adómorál. Ennek az összetársadalmi szempontból igen fontos érdeknek a megvalósulásához igyekezett a saját szerény lehetőségei mentén e tanulmány szerzője is hozzájárulni.