

Államháztartási erőforrások joga



Szerkesztette:
HORVÁTH M. TAMÁS
VARGA JUDIT



Dialóg Campus
Debreceni Egyetemi Kiadó

ÁLLAMHÁZTARTÁSI
ERŐFORRÁSOK JOGA

Vákát oldal

ÁLLAMHÁZTARTÁSI ERŐFORRÁSOK JOGA

Szerkesztette

Horváth M. Tamás – Varga Judit

Dialóg Campus – Debreceni Egyetemi Kiadó

Budapest–Debrecen

2019

A kötet a KÖFOP-2.1.2-VEKOP-15-2016-00001 azonosító számú,
„A jó kormányzást megalapozó közszolgálat-fejlesztés”
elnevezésű kiemelt projekt keretében,
a Nemzeti Közszolgálati Egyetem
és a Debreceni Egyetemen működő DE ÁJK Állami Erőforrások
Államtudományi Kutatóműhely együttműködésével készült.

Kutatásvezető
Szikora Veronika

Szakmai lektor
Nagy Zoltán

Szerzők
Bordás Péter (2., 7., 8., 9. és 10. fejezetek),
Csűrös Gabriella (3. és 4. fejezet),
Valentényi-Szilágyi Bernadett (1. fejezet)
Varga Judit (5., 6., 11., 12. és 13. fejezetek)

A kézirat lezárva
2018. augusztus 15.

© Szerzők, 2019
© Szerkesztők, 2019
© Dialóg Campus, 2019
© Debreceni Egyetemi Kiadó, 2019

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

Tartalom

Előszó a kötethez	7
I. RÉSZ: ÁLLAMHÁZTARTÁSI VONATKOZÁSOK	11
1. fejezet: Az elkülönített állami pénzalapok (<i>Valentényi-Szilágyi Bernadett</i>)	13
2. fejezet: A társadalombiztosítás modelljei és a magyar rendszer (<i>Bordás Péter</i>)	33
3. fejezet: Költségvetési szervek (<i>Csűrös Gabriella</i>)	52
4. fejezet: Az államháztartási ellenőrzés központi kormányzati szintű intézményei hazánkban (<i>Csűrös Gabriella</i>)	70
5. fejezet: A nemzeti vagyonról (<i>Varga Judit</i>)	100
6. fejezet: Az illetékek (<i>Varga Judit</i>)	117
7. fejezet: A helyi önkormányzatok bevételi struktúrája: a helyi adók és a települési adó (<i>Bordás Péter</i>)	136
II. RÉSZ: AZ ADÓIGAZGATÁSI SZABÁLYOZÁS	167
8. fejezet: Az adóeljárás jogi szabályozásának rendszere – Az adóeljárás alapelvei (<i>Bordás Péter</i>)	169
9. fejezet: Adózók, adózói jogok és kötelezettségek – Adóhatóságok (<i>Bordás Péter</i>)	180
10. fejezet: Adómegállapítási módok – Adóhatósági eljárás és a jogorvoslatok rendszere (<i>Bordás Péter</i>)	210

11. fejezet: Ellenőrzés az adóigazgatási hatósági eljárásban (<i>Varga Judit</i>)	231
12. fejezet: Jogkövetkezmények az adóigazgatási eljárásban (<i>Varga Judit</i>)	248
13. fejezet: Az adóhatóság által fogantatosított végrehajtásról (<i>Varga Judit</i>)	266

Előszó a kötethez

A Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kara *DE ÁJK Állami Erőforrások Államtudományi Kutatóműhely* címmel kutatási projektet (2017–2018) hozott létre. A kutatás szemléleti alapállása, hogy a fejlett világban az állami feladatellátás tartalma és színvonala az erőforrások átrendezését igényli a legújabb társadalmi, gazdasági és szabályozási kihívásokhoz való igazodás érdekében. Az állami szerepvállalás alakzataival összefüggésben az üzleti, illetve a társadalom közösségei által megoldott, fővállalt csoportérdekű tevékenységek folytatásának terjedelme, módja, kapcsolódási formái új hangsúlyok mentén rendeződnek. A projekt a közfeladat-ellátás szervezésében és ennek folytán az erőforrások átrendezésében az új évezred első évtizedének végétől bekövetkező változásokat tárja fel, elsősorban a kormányzati szerepek alakulása szempontjából.

Az állami feladatellátás erőforrásokörében az államháztartási és államháztartáson kívüli erőforrásokat egyaránt vizsgáltuk. Jelen kötet az államháztartási erőforrások szabályozási kérdéseit tárgyalja, abból a feltevésből kiindulva – és egyben viszonyítási pontként is meghatározva ezt egyes fejezetekben –, hogy a kormányzati politika egyre meghatározóbb részét képezi az államháztartáson kívüli eszközök fölötti rendelkezés gyakorlata.¹ Az államháztartási erőforrások rendszerében egyrészt a közösségi pénzügyi döntések alapjául szolgáló makrogazdasági, közpolitikai és jogi összefüggések bemutatására, másrészt a jogi szabályozás rendeltetésének és fő tartalmának rendszerező áttekintésére, a hatályos rendszerben való eligazodás megalapozására került sor.

¹ A projekt keretében készült további kötetünk (HORVÁTH M. Tamás – VARGA Judit – BORDÁS Péter – BARTHA Ildikó szerk. (2018): *Európai uniós erőforrások és tagállami államháztartás*. Megjelenés folyamatban.) kifejezetten az államháztartáson kívüli erőforrásokat vizsgálja, mégpedig azokat, amelyek valamilyen módon kapcsolódnak a „klasszikus” nemzetállami szabályozás felett elhelyezkedő európai integrációs mechanizmusokhoz.

Könyvünk 13 fejezetből áll. Az első részben (1–7. fejezet) az államháztartás központi alrendszerén belül az elkülönített állami pénzalapot, a társadalombiztosítási alapokat, az intézményi közeg szintjén pedig a költségvetési szervek és az államháztartási ellenőrzés központi szintű intézményeinek funkcióit, működését vizsgáljuk. Az erőforrások körében hangsúlyt helyezünk a központi, illetve az önkormányzati költségvetés bevételeinek tárgyalása mellett az állami vagyonnal való rendelkezés szabályainak bemutatására is. A kötet második része (8–13. fejezet) az adóeljárás szabályozási rendszerét tárgyalja, a 2018-ban hatályba lépett új rendelkezések által hozott változásokat is bemutatva.

A kötet egyes fejezetei egységes szerkesztési elv szerint épülnek fel. Ennek lényege, hogy mindegyik témakifejtés induktív módon, egy-egy konkrét példából/esetjogi kérdésből kiindulva mutatja be az általános szabályozási kereteket, ezzel mintegy „a valós jogélethez” ágyazva a teoretikus alapok ismertetését. Végül pedig visszakanyarodunk a kiinduló esethez, feltárva az adott probléma jogorvoslati fórum vagy szerzői értékelés által szolgáltatott megoldását (vagy annak lehetséges irányait).

Mindegyik fejezet külön „történetet” alkot tehát, a hétköznapi gyakorlat tapasztalatai és az ezeket megidéző példák alapján. E történetekben viszont már összetettebb, az államháztartási erőforrások jogi szabályozásának kérdésein túlnyúló folyamatok is feltárulnak. A nemzeti vagyonról szóló fejezet jól szemlélteti például azt a szabályozási eredményt, amely az államszerep utóbbi években (Magyarországon alapvetően a 2010-es évektől kezdődően) történő és nem feltétlenül közhatalmi típusú megerősödésével hozható összefüggésbe – gondolva itt elsősorban a törzsvagyon kezelése és hasznosítása körében az állami (önkormányzati) tulajdonú alanyokra vonatkozó kivételekre és mindezzel a versenyztetés lehetőségének jelentős csökkentésére. A helyi önkormányzatok bevételi struktúrájáról és a helyi adókról szóló fejezet szintén túlmutat az adópolitika és az adószabályozás kérdéskörén, a pénzügyi önállóság fogalmi keretében bemutatva a helyi kormányzati szerepek változását, amely a 2010-es éveket követően nemzetközi viszonylatban megfigyelhető.

Az általános szabályok és az egyedi eset közötti kapcsolatok megtalálását és a mélyebb összefüggések átlátását a kötetben egyéb szerkesztési megoldások: így önellenőrző kérdések, illetve a kapcsolódó érdekességek megismeréséhez vezető útmutatás (link, hasonló eset, egyéb információforrás) segítik.

A kötet fejezeteiben az államtudományi kutatóműhely keretében végzett kutatás eredményei mellett a Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar Pénzügyi Jogi és Közmenedzsment Tanszékén végzett oktatói munka többéves tapasztalatai is hasznosultak. A kutatás szakmai bázisát a DE Állam- és Jogtudományi Kara biztosítja.

Debrecen–Budapest, 2018. július

Horváth M. Tamás

Vákát oldal

I. RÉSZ

ÁLLAMHÁZTARTÁSI VONATKOZÁSOK

Vákát oldal

1. FEJEZET

Az elkülönített állami pénzalapok

Valentényi-Szilágyi Bernadett²

Eset

A filmszerzők, filmelőállítók és jogutódaik érdekében közös jogkezelést folytató felperes és a Nemzeti Kulturális Alap (NKA) között 2012. november 13-án együttműködési megállapodás jött létre, amelynek 1. pontja szerint a felperes átadja az NKA részére a szerzői jogról szóló 1999. évi LXXVI. törvény (Szt.) 89. § (8) és (10) bekezdései szerinti bevételeinek a jogosultak érdekében, kulturális célú felhasználásra szánt levonásait a kulturális támogatások és azok lebonyolításának céljára. Az NKA vállalta a kulturális célú pályázatok teljes körű lebonyolítását az igazgatóságának pályázati rendszerén keresztül. A szerződés 3. pontjában rendelkeztek a felek arról, hogy az alperes részére átadott összeget nyilvánosan meghirdetett pályázati úton nyújtott kulturális támogatásokra kell fordítani. A közös jogkezelőktől befolyó összegek felhasználására az alperes létrehozta a Szerzői Jogdíjbevételek Felhasználásáról Döntő Ideiglenes Kollégiumot. A megállapodás értelmében a felperes először 14 831 715 forintot, majd később ugyanekkora összeget, összesen 29 663 430 forintot utalt át az alperes részére. A Kollégiumhoz befolyt összegek felhasználásra nem kerültek, azok terhére pályázatokat nem írtak ki. A felperes több ízben fordult eredménytelenül az alpereshez és az Emberi Erőforrások Minisztériumához, sérelmezve a filmszakmai pályázatok kiírásának elmaradását. A felperes képviselője levélben tájékoztatta az alperest, hogy az egyesület a 2013. évre vonatkozó kulturális támogatási összeg első részének átutalását felfüggeszti. Az alperes bizottsága javasolta az NKA feletti rendelkezési jogot gyakorló kultúráért felelős miniszternek a Kollégium megszüntetését;

² Valentényi-Szilágyi Bernadett egyetemi adjunktus, DE ÁJK Pénzügyi Jog és Közmenedzsment Tanszék.

a javaslatot a miniszter jóváhagyta. Ezt követően a felperes, miután nem látott lehetőséget a filmszakmai pályázatok kiírására, az alperesnek címzett nyilatkozatában elállt a megállapodástól, és felszólította az alperest az addig átutalt pénzösszeg visszautalására. Az alperes a felszólításnak nem tett eleget, a filmszakmai támogatások pályázatára a későbbiekben sem került sor.

A felperes bírósághoz benyújtott keresetében kérte az alperest 29 663 430 forint megfizetésére kötelezni. Az alperes a kereset elutasítását kérte.

Forrás: Kúria Pfv.IV.20.559/2016/4. sz. ítélete

Kapcsolódó kérdések

- Az ügyben a Nemzeti Kulturális Alap milyen bevételeinek felhasználásáról kötöttek a felek megállapodást?
- Hogyan és ki volt jogosult a befolyt pénzösszeg felhasználásáról dönteni?
- Ön szerint jogosult volt-e az elállásra a felperes? Hogyan döntött a bíróság?

1.1. Általában az elkülönített állami pénzalapokról

Az elkülönített állami pénzalapok terminus technicus a külföldi szakirodalomban is ismert (extrabudgetary fund). Ez olyan elszámolási (intézmény, gazdasági) kategória, amely saját jogán eszközöket birtokolhat, kötelezettségeket vállalhat, gazdasági ügyleteket, tranzakciókat végezhet más egységekkel, valamint saját számlákkal és mérleggel rendelkezik. Az alapok finanszírozása kormányzathoz kapcsolódó, önálló szervezeteken keresztül valósul meg (ÁSZ 2009).

A fejlődő és fejlett országokban az a tapasztalat, hogy a központi kormányzati kiadások mintegy 46%-a ilyen elkülönített állami pénzalapokon keresztül történik a 2009-es felmérések szerint. Különösen nagy súlya van a szociális kiadásoknak, amely ebből 36%-ot tesz ki (ebbe a társadalombiztosítási kiadások is beleértendők) (ALLEN–RADEV 2010).

Az elkülönített állami pénzalapoknak az előnye lehet, hogy könnyebb az új fizetési kötelezettségeknek politikai támogatást szerezni,

ha az adókat konkrét, meghatározott célra fordítják. A nem megfelelő irányítás és közpénzügyi szabályozás azonban kockázatot jelent az alapok működése során. A céloktól való eltérő forrásfelhasználás, az adósság túlzott növelése, az elszámolási elvek be nem tartása, valamint az új korrupciós helyzetek kialakulása csökkenti az alapok működésének eredményességét (ÁSZ 2009).

Magyarországon a rendszerváltást követően közel 40 alap létezett.³ Működésük számos problémát vetett fel. Szabálytalanságokat követtek el, nem feleltek meg az ellenőrizhetőségi, nyilvánossági alapelveknek (ÁSZ 2009). Volt arra példa, hogy egy-egy ágazatnak több elkülönített alapja volt. Ezen kritikák miatt az 1990-es évek második felére radikálisan lecsökkentették a számukat. Az ezredfordulón csak két alap, a Munkaerőpiaci Alap és a Központi Nukleáris Pénzügyi Alap működött. 2003-tól ismét növekedett az alapok száma. Létrehozták a Wesselényi Miklós Ár- és Belvízvédelmi Kártalanítási Alapot, a Kutatási és Technológiai Innovációs Alapot, a Szülőföld Alapot és a Nemzeti Kulturális Alapot.

2010 előtt az elkülönített állami pénzalapok az államháztartás egyik alrendszerét képezték. Az államháztartási törvény 2010-től megszüntette ezt, és az alapokat, mint az alapszerűen finanszírozott állami feladatok alanyát, az államháztartás központi rendszerében helyezte el. Az alapok szervesen kapcsolódnak a központi költségvetéshez, állami feladatokat átengedett bevételekből, részben állami intézményrendszeren keresztül látnak el (ÁSZ 2009).

Az elkülönített állami pénzalapok fogalmát és a rájuk vonatkozó általános szabályokat az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény határozza meg. E szerint az elkülönített állami pénzalapok a közfeladatok ellátása során az állam nevében beszédendő költségvetési bevételek és teljesítendő költségvetési kiadások alapszerű elszámolására szolgálnak. Kiadási és bevételi jogcímeiket az éves költségvetési törvény tartalmazza oly módon, hogy mindegyik külön fejezetet alkot a költségvetésen belül. A pénzalapok meghatározott feladatellátásra rendelték, amelynek megvalósítására önálló bevételekkel és kiadásokkal rendelkeznek, amelyek célhoz kötöttek. Feladataikat részben vagy egészben államháztartáson kívüli forrásokból finanszírozzák. Alapszerű gazdálkodás jellemzi működésüket. A pénzeszközök felhasználása során a döntési folyamatban

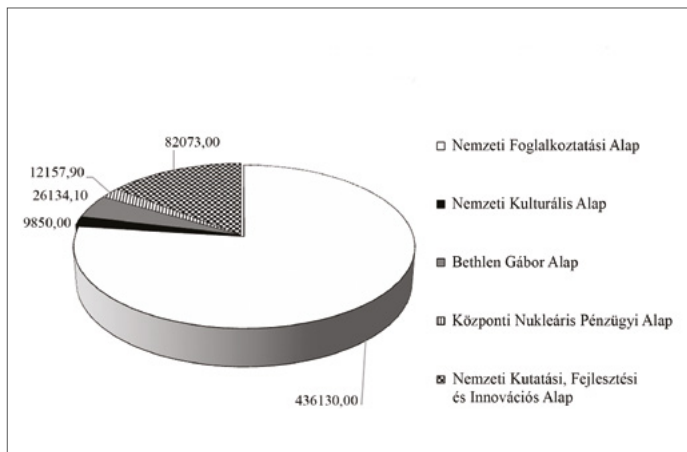
³ Például Útalap, Vízügyi Alap, Idegenforgalmi Alap, Szerencsejáték Alap, Távközlési Alap, Állattenyésztési Alap, Földvédelmi Alap, Lakásalap.

jellemzően szakmai, társadalmi, érdekképviselői szervezetek, testületek vesznek részt. Létrehozni csak törvénnyel lehet őket, azaz alapításukra csak az Országgyűlés jogosult. Az alapító törvénynek tartalmaznia kell az elkülönített állami pénzalap rendeltetését, célját, a bevételi forrásait, a kiadásait, a rendelkezésre feljogosított miniszter megnevezését. A rendelkezésre jogosult dönt az alap pénzeszközeinek felhasználásáról. Szintén szabályozni kell, hogy milyen szerv kezeli az elkülönített állami pénzalapokat. Az alapkezelő operatív feladatokat lát el, végrehajtja a rendelkezésre jogosult döntéseit.

Egyenlegüket a költségvetési törvény állapítja meg, amely lehet deficitese, nullszaldós és szufficitese is. Az összes alap gazdálkodása kihatással van a központi költségvetés egyenlegére, hiszen ha az alapok összességében deficitesek, akkor az hozzájárul a központi költségvetés hiányához. Az Országgyűlés a pénzalapok 2018. évi egyenlegét az alábbiak szerint irányozza elő:

- Nemzeti Foglalkoztatási Alap: 68 324,5 millió forint hiány;
- Bethlen Gábor Alap: nullszaldós;
- Központi Nukleáris Pénzügyi Alap: 13 140 millió forint többlet;
- Nemzeti Kulturális Alap: 1210 millió forint többlet;
- Nemzeti Kutatási, Fejlesztési és Innovációs Alap: 4713 millió forint többlet.

Valamennyi alap egyenlegét tekintve az látható, hogy összességében az alapok deficitesek, tehát a központi költségvetés egyenlegét negatív irányba mozdítják el. A központi költségvetés egészéhez képest azonban költségvetésük igen csekély. Ha a bevételi főösszegeket nézzük, akkor az elkülönített állami pénzalapok a központi alrendszer mintegy 2,75%-át adják, a kiadások tekintetében pedig annak 2,8%-át teszik ki. Az elkülönített állami pénzalapok egymáshoz viszonyított nagyságát az 1.1. ábra mutatja.



1.1. ábra

Az elkülönített állami pénzalapok 2018. évi kiadási előirányzatai (millió forint)

Forrás: 2017. évi C. törvény alapján saját szerkesztés

Az Állami Számvevőszék (ÁSZ) az elkülönített állami pénzalapokat több szempontból ellenőrzi. Egyrészt a költségvetési ciklus során gyakorolja jogosítványait, amikor ellenőrzi a központi költségvetés végrehajtásáról készített zárszámadást, beleértve az elkülönített állami pénzalapok költségvetéseinek végrehajtását. Ezenkívül az Állami Számvevőszék általános hatáskörrel végzi a közpénzekkel és az állami és önkormányzati vagyonnal való felelős gazdálkodás ellenőrzését. Az elkülönített állami pénzalapok működését az ÁSZ összességében és külön-külön is vizsgálta már. Ellenőrzéseinek célja az volt, hogy megvizsgálja, eredményes-e, illetve hatékony-e az egyes pénzalapok támogatási rendszerének működtetéséhez szükséges források előteremtése, a rendszer működését eredményesen szolgálták-e a döntéshozók beavatkozásai, a végrehajtó szervezet felépítése, az informatikai támogatottsága, a belső kontrollrendszer működése. Ellenőrzései során vizsgálta, hogy az ÁSZ megállapításaiban foglaltak mennyiben segítették a kockázatok feltárását, és azok a későbbiekben hasznosultak-e az alapok működése során.

1.2. A Nemzeti Foglalkoztatási Alap

Az alap korábbi elnevezése Munkaerőpiaci Alap, mely 2012. január 1-jétől módosult Nemzeti Foglalkoztatási Alapra. Az alapot az Országgyűlés a foglalkoztatás elősegítéséről és a munkanélküliek ellátásáról szóló 1991. évi IV. törvénnyel hozta létre. Az alap célja az álláskeresők ellátásának biztosítása, a foglalkoztatás elősegítése, a munkahelyteremtés, a munkahelymegőrzés, a munkaerő alkalmazkodásának és az álláskeresők munkához jutásának támogatása, a felszámolás alatt álló gazdálkodó szervezetek munkavállalói szociális biztonságának elősegítése. Ezenkívül rendelkezése még a képzési rendszer fejlesztésének támogatása, hozzájárulás a korengedményes nyugdíj helyébe lépő korhatár előtti ellátás kifizetésének részbeni finanszírozásához, az egyes alaprészekből finanszírozott ellátások, illetve támogatások működtetésével kapcsolatos kiadások fedezetének biztosítása, valamint az Európai Foglalkoztatási Szolgálat működési és fejlesztési kiadásainak finanszírozásához történő hozzájárulás. Az alap egyik legfontosabb célkitűzése, hogy a Start-munkaprogram keretében a közfoglalkoztatás révén minél több olyan álláskereső kapjon munkát, aki az elsődleges munkaerőpiacon nem tud elhelyezkedni.

Az alap négy külön alaprészből áll, amelyek az alap különböző kiadásainak finanszírozására szolgálnak. A szolidaritási alaprész az álláskeresési járadék, a nyugdíj előtti álláskeresési segély, az álláskeresési segély, a munkanélküli járadék, a nyugdíj előtti munkanélküli segély, a költségtérítés, valamint ezek juttatásával kapcsolatos postaköltség finanszírozására szolgál. A foglalkoztatási alaprész a foglalkoztatást elősegítő támogatásokat, a nem az állami foglalkoztatási szerv által nyújtott munkaerőpiaci szolgáltatások nyújtását, az állami foglalkoztatási szerv által pályaválasztás elősegítése érdekében szervezett munkaerőpiaci információkat nyújtó rendezvény kiadásait, az állami foglalkoztatási szerv által szervezett munkaerőpiaci információkat nyújtó állásbörze kiadásait, valamint a keresetpótló juttatással kapcsolatos postaköltséget fedezi. A bér garancia-alaprész a Bér garancia Alapról szóló 1994. évi LXVI. törvényben meghatározott, a felszámolás alatt álló gazdálkodó szervezetek dolgozóival szemben fennálló munkabér- és végkielégítés-tartozásainak kiegyenlítésére szolgáló támogatás finanszírozására szolgál. A képzési alaprész pedig a szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló törvényben, valamint a felnőttképzésről szóló törvényben meghatározott feladatok, támogatási programok kiadásait biztosítja.

Az alap bevétele költségvetési (államháztartásból származó), illetve költségvetésen kívüli forrásokból áll, azon belül túlsúlyban az államháztartási pénzeszközök vannak. Központi költségvetésből származó bevétele az egészségbiztosítási és munkaerőpiaci járulékból a Nemzeti Foglalkoztatási Alapot a Tbj.⁴ szerint megillető rész, a szociális hozzájárulási adónak a költségvetési törvényben meghatározott százaléka, a szakképzési hozzájárulás és központi költségvetési támogatások. Az államháztartáson kívülről uniós források, önkéntes befizetések és egyéb befizetések érkeznek az alapba.

A Nemzeti Foglalkoztatási Alappal a nemzetgazdasági miniszter rendelkezik, de a közfoglalkoztatásra meghatározott előirányzat tekintetében a belügyminiszterrel közösen jogosult rendelkezni. Az alap kezelője a Nemzetgazdasági Minisztérium.

1.1. táblázat
A Nemzeti Foglalkoztatási Alap
költségvetése (2018)

Megnevezés	Költségvetési kiadás (millió forint)	Költségvetési bevétel (millió forint)
Aktív támogatások		
Foglalkoztatási és képzési támogatások	35 000,0	
Szakképzési és felnőttképzési támogatások	29 930,0	
Passzív kiadások		
Álláskeresési ellátások	55 000,0	
Bérgarancia-kifizetések	4 000,0	
Működtetési célú kifizetések	2 900,0	
Start-munkaprogram	225 000,0	
EU-s elő- és társfinanszírozás		
A 2014–2020-as időszak munkaerőpiaci programjainak előfinanszírozása	84 300,0	
Előfinanszírozott uniós programok kiadásainak visszatérülése		70 400,0

⁴ A 2017. évi LXXX. törvény a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről, a továbbiakban: Tbj.

Megnevezés	Költségvetési kiadás (millió forint)	Költségvetési bevétel (millió forint)
Egyéb bevétel		
Területi egyéb bevétel		1 000,0
Központi egyéb bevétel		1 000,0
Szakképzési és felnőttképzési egyéb bevétel		800,0
Szakképzési hozzájárulás		74 436,3
Bérgarancia-támogatás törlesztése		1 000,0
Egészségbiztosítási és munkaerőpiaci járulék NFA-t megillető hányada		194 169,2
Költségvetési támogatás		25 000,0
Összesen:	436 130,0	367 805,5

Forrás: www.parlament.hu/irom40/15381/adatok/fejezetek/63.pdf (Letöltve: 2018. 05. 10.)

1.3. A Bethlen Gábor Alap

Az alapot a Bethlen Gábor Alapról szóló 2010. évi CLXXXII. törvény hozta létre, mely a Szülőföld Alap általános jogutódja lett 2011. január 1-jétől. Célja és rendeltetése a határon túli magyarságnak a szülőföldjén való – egyéni és közösségi – boldogulása, anyagi és szellemi gyarapodása, nyelvének és kultúrájának megőrzése és továbbfejlesztése, az anyaországgal való és egymás közötti sokoldalú kapcsolatának fenntartása és erősítése érdekében támogatások nyújtása. Az alap fedezetet nyújt a Magyarország határain belül és kívül élő magyar közösségek kölcsönös megismerése, valamint a nemzeti teljesítmény legfontosabb példáinak bemutatása, továbbá a magyarságismereti és nemzetpolitikai kutatások elősegítése érdekében létrehozott Magyarország Háza működéséhez is. Feladata továbbá a határon túli magyarságot érintő gazdaságfejlesztési és vállalkozás-ösztönzési programok lebonyolítása és a támogatásközvetítési feladatok ellátásának összehangolása.

Az alap bevételei költségvetési forrásokból – ezek vannak túlsúlyban –, illetve költségvetésen kívüli bevételekből állnak. Államháztartási pénzeszközök a költségvetési támogatások, amelyek kapcsán garanciális szabály, hogy az önkéntes befizetések előző évi összegével meg kell egyezniük, de minimum annyival kell kiegészíteni az alap támogatását, hogy

az alap összes bevétele ne legyen kevesebb 1 milliárd forintnál. Ezenkívül a költségvetés eseti támogatást is nyújthat az alap részére.

Az alap részére állampolgárságától, illetve lakhelyétől függetlenül bármely természetes személy, valamint honosságától függetlenül bármely jogi személy, jogi személyiség nélküli szervezet teljesíthet önkéntes befizetést, illetve adományozhat az alapnak, amely után az adóalanyok társaságiadó- vagy személyijövedelemadó-kedvezményt tudnak igénybe venni.

Az alap céljainak megfelelően különböző kedvezményezettnek nyújt támogatásokat. Kedvezményezett lehet a Magyarország területén lakóhellyel nem rendelkező, magát magyarnak valló természetes személy; civil szervezet, nonprofit gazdasági társaság, állami fenntartású intézmény, települési, területi és nemzetiségi önkormányzat és az általuk alapított, illetve fenntartott jogi személyiségű intézmény; gazdasági tevékenységet üzletszerűen végző jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező gazdasági társaság, ezen belül különösen mikro-, kis- és középvállalkozás, valamint egyházi jogi személy, valamint a határon túli egyház és annak hitéleti, nevelési-oktatási, gyermekjóléti, kulturális vagy szociális tevékenységet ellátó intézménye. Az alapot létrehozó törvény részletesen meghatározza, milyen célokra lehet igénybe venni támogatást. Magánszemélyek és egyéni vállalkozók nevelés, oktatás, képzés, továbbképzés, valamint tankönyv- és taneszköz-támogatás, ösztöndíj és közösségi sporttevékenység céljára; a magyar kultúra és tudomány fejlesztésével, megőrzésével, gyarapításával és megismerhetővé tételével, a hagyományos magyar kultúrtáj védelmével kapcsolatos célokra vehetnek igénybe támogatást. Emellett vannak gazdasági típusú pályázatok is, kiemelten a turisztikai, idegenforgalmi, vendéglátóipari, környezetvédelmi, energiahatékonysági célok. A közoktatási és felsőoktatási, tudományos kutatást, fejlesztést végző intézmények és háttérintézmények; kulturális, nyomtatott és elektronikus sajtó útján megvalósuló tömegtájékoztatási, vallási, ifjúsági, szociális tevékenységet folytató, a társadalmi felzárkózást és a szociális integrációt elősegítő egészségügyi és egyéb szervezetek az alaptevékenységüknek (alapításuknak) megfelelő közfeladat ellátására, valamint az európai uniós tagsággal és az Európai Unió által biztosított támogatások felhasználásával kapcsolatos továbbképzési tevékenység ellátására kaphatnak pénzeszközöket. Az önkormányzatok, azok társulásai és szövetségei az Európai Unió által is támogatott határ menti program céljára, továbbá magyarországi településsel közös infrastruktúra kialakítására,

így különösen utak, hidak építése, kommunális és kommunikációs célú támogatások, valamint a természetes adottságok fokozott kihasználására, testvételepülési kapcsolatok – különösen kulturális és sportkapcsolatok – kialakítására, erősítésére, közös környezetvédelmi programok létrehozására, az Európai Unió külső határszakaszán a kishatárforgalom feltételeinek megteremtésére igényelhetnek támogatást. A vállalkozások, ezen belül különösen a mikro-, kis- és középvállalkozások a magyar kultúra és tudomány fejlesztésével, megőrzésével, gyarapításával, megismerhetővé tételével kapcsolatos célokra; gazdasági típusú, ezen belül kiemelten turisztikai, idegenforgalmi, vendéglátóipari, környezetvédelmi, energiahatékonysági célokra; tömegtájékoztatási (nyomtatott és elektronikus sajtó) célokra fordíthatják az alaptól kapott forrásokat.

A támogatások nyilvános pályázat vagy egyedi kérelem benyújtása keretében nyerhetők el. A pályázatokat benyújtani elektronikus úton lehet a Nemzetpolitikai Informatikai Rendszeren (NIR) keresztül. Az alap terhére támogatás vissza nem térítendő, illetve részben vagy egészben visszatérítendő formában nyújtható, amiről a támogatást megállapító határozatban kell rendelkezni. Az alap felett a Bethlen Gábor Alap Bizottsága rendelkezik. Az alapot pedig a Bethlen Gábor Alapkezelő Nonprofit Zrt. kezeli.

1.2. táblázat

A Bethlen Gábor Alap költségvetése (2018)

Megnevezés	Költségvetési kiadás (millió forint)	Költségvetési bevétel (millió forint)
Költségvetési támogatás		26 134,1
Nemzetpolitikai célú támogatások	24 768,1	
Alapkezelő működési költségei	1 150,0	
Magyarság Háza program támogatása	216,0	
Összesen:	26 134,1	26 134,1

Forrás: www.parlament.hu/irom40/15381/adatok/fejzetek/65.pdf (Letöltve: 2018. 05. 10.)

1.4. A Központi Nukleáris Pénzügyi Alap (KNPA)

Az atomenergia jogi szabályozásának egyik fontos alapelve, hogy a radioaktív hulladékok kezelése nem háríthat elfogadhatatlan terhet a jövő generációkra. Ennek érdekében a hulladékok elhelyezésének és a nukleáris létesítmények leszerelésének költségeit annak a generációnak kell fizetnie, amelyik a nukleárisenergia-termelés és az izotópalkalmazás hasznait élvezi. Így az Országgyűlés ezen feladatok megvalósítására az atomenergiáról szóló 1996. évi CXVI. törvénnyel létrehozta a Központi Nukleáris Pénzügyi Alapot. Az alap célja és rendeltetése a radioaktív hulladék végleges elhelyezésének, a kiegészített üzemanyag átmeneti tárolásának és a nukleárisüzemanyag-ciklus lezárásának, továbbá a nukleáris létesítmény leszerelésével összefüggő feladatok finanszírozásának biztosítása. Az alap működését államháztartási bevételek biztosítják. A legnagyobb forrást az atomerőmű (MVM Paksi Atomerőmű Zrt.) befizetése jelenti. A befizetés éves mértékét a központi költségvetésről szóló törvény határozza meg.⁵ A befizetést havonta az alap kincstárnál vezetett számlájára kell teljesíteni, minden hónap 15. napjáig. Az MTA által alapított költségvetési szerv, felsőoktatási intézmény vagy központi költségvetésből finanszírozott más szerv által működtetett nukleáris létesítmény szintén teljesít befizetést az alapba, amikor nukleáris anyagokkal, valamint létesítményekkel kapcsolatos költségei merülnek fel. Ennek a forrását az éves költségvetésnek kell biztosítania az intézmény költségvetésében. Az atomenergia egyéb alkalmazójának akkor kell az alapba befizetnie, amikor nukleáris tárolóba történő beszállítást teljesít. Az alap értékállóságának biztosítása érdekében az előző évi átlagos pénzállományra vetített, a jegybanki alapkamat előző évi átlagával számított összegű központi költségvetési támogatásban részesül. Garanciális elv, hogy az alap bevételeit és az év végi maradványát nem lehet elvonni.

Az alap a radioaktív hulladék végleges elhelyezésének, valamint a kiegészített üzemanyag átmeneti tárolásának – beleértve a tároló leszerelését is – és a nukleárisüzemanyag-ciklus lezárásának, továbbá az atomerőmű leszerelésének költségeit, valamint az ellenőrzési és információs célú önkormányzati társulásoknak nyújtott támogatásokat finanszírozza. Az alap felhasználására közép- és hosszú távú tervet (egészen a nukleáris létesítmények leszereléséig) és éves munkaprogramokat kell készíteni.

⁵ 2018-ra ezt a költségvetési törvény 22 797,7 millió forintban határozta meg.

Az alap felett az Országos Atomenergia Hivatal (OAH) felügyeletére kijelölt miniszter rendelkezik, a KNPA kezelőszerve pedig a kijelölt miniszter által vezetett minisztérium, azaz jelenleg a Nemzeti Fejlesztési Minisztérium (Központi Nukleáris Pénzügyi Alapot Kezelő Osztály).

Az atomtörvényben lefektetett feladatok elvégzésére az Országos Atomenergia Hivatal 1998-ban létrehozta a Radioaktív Hulladékokat Kezelő Közhasznú Nonprofit Korlátolt Felelősségű Társaságot (RHK Kft.). Az RHK Kft. felett a tulajdonosi jogokat 2013-tól az állami vagyonról szóló 2007. évi CVI. törvény alapján a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt. gyakorolja. Az RHK Kft. éves munkaterv szerint teljesíti célkitűzéseit, amelyet az alából átadásra kerülő felhalmozási, illetve működési pénzeszközökből finanszíroz.

1.3. táblázat

A Központi Nukleáris Pénzügyi Alap költségvetése (2018)

Megnevezés	Költségvetési kiadás (millió forint)	Költségvetési bevétel (millió forint)
1. Kis- és közepes aktivitású radioaktív hulladék-tárolók beruházása, fejlesztése		
1.1. Bataapáti Nemzeti Radioaktív hulladék-tároló (NRHT) beruházása	1 900,3	
1.2. Püspökszilágyi Radioaktív Hulladék Feldolgozó és Tároló (RHFT) beruházási munkái és biztonságnövelő programja	1 110,2	
2. Nagy aktivitású radioaktív hulladék-tároló telephely kiválasztása	1 296,4	
3. Kiegészítő Kazetták Átmeneti Tárolójának bővítése, felújítása	1 149,0	
5. RHK Kft. működése, radioaktív hulladék-tárolók és a KKÁT üzemeltetési kiadásai	5 326,5	
6. Ellenőrzési és információs célú önkormányzati társulások támogatása	1 231,6	
7. Alapkezelőnek működési célra	143,9	
15. Nukleáris létesítmények befizetései		
15.1. MVM Paksi Atomerőmű Zrt. befizetése		22 797,7
16. Radioaktív hulladékok végleges, eseti elhelyezése		7,1
18. Költségvetési támogatás		2 493,1
Összesen:	12 157,9	25 297,9

Forrás: www.parlament.hu/irom40/15381/adatok/fejzetek/66.pdf (Letöltve: 2018. 05. 10.)

1.5. A Nemzeti Kulturális Alap

A Nemzeti Kulturális Alapot az Országgyűlés a Nemzeti Kulturális Alapról szóló 1993. évi XXIII. törvénnyel hozta létre. Az alap célja, rendelkezése a nemzeti és az egyetemes értékek létrehozásának, megőrzésének, valamint hazai és határon túli terjesztésének támogatása.

A Nemzeti Kulturális Alapért a kultúráért felelős miniszter felelős, jelenleg az Emberi Erőforrások Minisztériuma. Az alap kezelését 1996. szeptember 30-ig a Művelődési és Közoktatási Minisztérium főosztálya látta el, majd a minisztérium felügyelete alá tartozó, önálló költségvetési szerv, a Nemzeti Kulturális Alap Igazgatósága vette át. 2016. december 31-én az 1312/2016. (VI. 13.) Korm. határozat megszüntette az igazgatóságot, és 2017. január 1-jétől az alap kezelését az Emberi Erőforrás Támogatáskezelő látja el. Az alap elnöke a miniszter, e tisztség nem ruházható át.

Az Emberi Erőforrás Támogatáskezelő (a továbbiakban: EMET) a Nemzeti Kulturális Alap Bizottsága, illetve szakmai kollégiumainak tevékenységével kapcsolatos feladatokat lát el, működteti a pályázati rendszert, tervezi az alap költségvetését, elkészíti a beszámolóit, szerződéseket köt a kedvezményezettekkel. A konkrét feladatokat az EMET szervezeti egysége, az NKA Igazgatósága látja el.

Az alap bevételei két csatornából állnak, egyrészt vannak államháztartásból származó források, másrészt államháztartáson kívüli bevételek. A fő tételt az ötös lottó szerencsejáték játékadójának 90%-a jelenti, amelyet a Magyar Államkincstár havonta utal át az alapnak. Ezenkívül az alapot illeti meg a kulturális adó teljes összege. Az alap javára lehet rendelkezni a személyi jövedelemadó 1%-áról.⁶ Az alap további államháztartási forrásai még a központi költségvetési előirányzatokból átvett pénzeszközök, illetve egyéb költségvetési támogatások. Az államháztartáson kívülről érkező bevételek lehetnek jogi személyek és természetes személyek befizetései, a szerzői jogról szóló törvény alapján a közös jogkezelő szervezetektől származó befizetések, illetve egyéb bevételek, ideértve a kezelőszerv által beszedett nevezési díjakat. Fontos garanciális elv, hogy az alap és a kezelőszerv bevételét és év végi maradványát elvonni nem lehet.

⁶ A személyi jövedelemadó meghatározott részének az adózó rendelkezése szerinti felhasználásáról szóló 1996. évi CXXVI. törvény alapján.

Az alap működése során különböző kulturális célokra nyújt támogatásokat, amelyeket pályázati úton lehet elnyerni. Ilyenek például a kulturális ágazatban a nemzeti és egyetemes értékek létrehozása, megőrzése, valamint hazai és határon túli terjesztése. Támogatást lehet elnyerni évfordulókra, fesztiválokra, hazai és külföldi rendezvényekre; nemzetközi kiállításokon, vásárokon a nemzeti kulturális jelenlét biztosítására, a hazai és külföldi kulturális rendezvényeken, fesztiválokon történő részvétellel. Az alap forrást biztosít a művészeti alkotások új irányzataira, új kulturális kezdeményezésekre, a kultúrával kapcsolatos tudományos kutatásokra, az épített örökséggel, az építőművészettel kapcsolatos tevékenységekre. Szintén támogatandó cél a kultúrateremtő, kultúrákövetítő, valamint egyéni és közösségi tevékenységek, a kiemelkedő szakmai teljesítmények elismerésének díjazása, valamint a szakmai szervezetek vagy a miniszter által alapított kulturális, művészeti díjakhoz való hozzájárulás.

Az alap pénzügyi forrásaiból természetes és jogi személyek, társaságak, egyéni cégek és egyéni vállalkozók részesülhetnek. A támogatók pályázatok révén nyerhetők el. A pályázat nyertesével az alap kezelője szerződést köt. A támogatások visszatérítendő és részben vagy egészben vissza nem térítendő formában nyújthatók. A támogatások nyílt vagy meghívásos pályázatok útján, illetve – a miniszteri keret felhasználása során vagy kivételesen indokolt esetben – egyedi pályázatok elbírálása alapján, gazdálkodási formától függetlenül adhatók. A pályázatok kiírása, a pályázati célok megfogalmazása az alapon belül működő állandó és ideiglenes kollégiumok feladata.⁷ 2013-tól az alap pályázati rendszere teljesen elektronikusan, online működik. A pályázati felhívás teljes szövegét legkésőbb a pályázat benyújtási határidejét megelőző 30. napon közzé kell tenni a Nemzeti Kulturális Alap honlapján.⁸ A pályázati kérelmet kizárólag az igazgatóság által rendszeresített adatlapon, elektronikusan lehet benyújtani, amely előzetes regisztrációhoz kötött. A pályázatokon való részvételért nevezési díjat kell fizetni, amelynek összegét a kollégium a pályázati felhívásban rögzíti. A pályázatokat az illetékes kollégium a benyújtási határidőtől számított 70 napon belül bírálja el. A pályázót az elbírálást követően legkésőbb 20 napon belül értesítik ki. Fontos, hogy

⁷ Állandó kollégiumok például: az Építőművészet Kollégiuma, a Filmművészet Kollégiuma, a Képzőművészet Kollégiuma, a Színházművészet Kollégiuma. Ideiglenes kollégiumok például: a Hangfoglaló Könyvzene Támogató Program Kollégiuma, az Összművészeti Programok Kollégiuma.

⁸ Meghívásos pályázat esetén a benyújtási határidőt megelőző 7. napon.

a Nemzeti Kulturális Alapból költségvetési támogatást csak az a pályázó kaphat, amely átlátható szervezetnek minősül.⁹

1.4. táblázat

A Nemzeti Kulturális Alap költségvetése (2018)

Megnevezés	Költségvetési kiadás (millió forint)	Költségvetési bevétel (millió forint)
Egyéb bevételek		300,0
Az ötöslottó szerencsejáték játékadójának NKA-t megillető része		9 900,0
Kulturális adó		120,0
A szerzői jogi törvény alapján közös jogkezelőtől származó befizetések		740,0
Alapból nyújtott támogatások	8 713,1	
Működési kiadások	891,9	
Kulturális célú, központi költségvetési szervek működési kiadásainak támogatása	245,0	
Összesen:	9 850,0	11 060,0

Forrás: www.parlament.hu/irom40/15381/adatok/fejzetek/67.pdf (Letöltve: 2018. 05. 10.)

1.6. A Nemzeti Kutatási, Fejlesztési és Innovációs Alap (NKFIA)

Az alap korábbi elnevezése Kutatási és Technológiai Innovációs Alap, amelyet a Kutatási és Technológiai Innovációs Alapról szóló 2003. évi XC. törvény hozott létre, amelyet 2014. december 31-i hatállyal szüntettek meg. Új néven 2015. január 1-jétől a tudományos kutatásról, fejlesztésről és innovációról szóló 2014. évi LXXVI. törvény alapján működik. Az alap célja, hogy kiszámítható és biztos forrást biztosítson a kutatás-fejlesztés és a gazdaságban hasznosuló innováció ösztönzésére és támogatására. Lehetővé teszi a gazdaságban és a társadalmi élet egyéb területein hasznosuló kutatás és fejlesztés erősítését, a hazai és külföldi

⁹ Az átlátható szervezet fogalmát a nemzeti vagyonról szóló 2011. évi CXCVI. törvény 3. § (1) bekezdés 1. pontja határozza meg.

kutatási eredmények hasznosítását, valamint fejleszti a kutatás-fejlesztési és innovációs infrastruktúrát, továbbá az annak körébe tartozó szolgáltatótevékenységeket. A kormány a kutatás-fejlesztés és innováció közfinanszírozású támogatását elsődlegesen a Nemzeti Kutatási, Fejlesztési és Innovációs Alapból biztosítja.

Az alap bevételei államháztartáson belüli és azon kívüli forrásokból származnak. Költségvetési bevételnek számít a gazdasági társaságok által befizetett innovációs járulék, a központi költségvetésből biztosított központi támogatás és az NKFI Alap – tárgyét megelőző – költségvetési maradványa. Az államháztartáson kívülről érkező források a belföldi vagy külföldi természetes személyek és jogi személyek által teljesített befizetések, önkéntes befizetések, adományok, segélyek, nemzetközi szervezetektől, intézményektől származó támogatások, valamint egyéb bevételek.

Az alap felett a Nemzeti Kutatási, Fejlesztési és Innovációs (NKFI) Hivatal jogosult rendelkezni. A hivatal egyben az alap kezelője is. A hivatal önálló fejezetet képez a költségvetésen belül, költségvetését az alaptól elkülönítetten kell megállapítani, kezelni. Az alap terhére szintén a hivatal végzi az Országos Tudományos Kutatási Alapprogramokról szóló 1997. évi CXXXVI. törvény alapján nyújtott költségvetési támogatásokhoz kapcsolódó kezelőszervi feladatokat 2015. január 1-jétől.

Az alap közfinanszírozású támogatásokat nyújt a jóváhagyott programstratégiája alapján. A támogatásokat pályázati rendszerben ítélik oda. A pályázatok támogatására az NKFI Hivatal elnöke által összehívott testület tesz javaslatot.¹⁰ A támogatási döntést az NKFI Hivatal elnöke hozza meg.

Az NKFI Hivatal 2015-től egységes versenypályázati rendszert alakított ki a kutatás-fejlesztés célú uniós források és a NKFI Alap forrásainak koordinált, célszerű felhasználására. A pályázati kiírások a tudományos kutatásokat, vállalati fejlesztéseket és az innovatív ötletek megvalósítását ösztönzik.

¹⁰ Jelenleg két döntéshozó testület működik: az Innovációs Testület és a Nemzeti Kutatási Infrastruktúra Bizottság. Utóbbin belül különböző tudományterületi kollégiumok vannak.

1.5. táblázat
*A Nemzeti Kutatási, Fejlesztési és Innovációs Alap
 költségvetése (2018)*

Megnevezés	Költségvetési kiadás (millió forint)	Költségvetési bevétel (millió forint)
1. Hazai innováció támogatása	50 659,2	
2. A nemzetközi együttműködésben megvalósuló innováció támogatása	3 800,0	
3. Befizetés a központi költségvetésbe	13 250,0	
4. Az alapkezelőnek átadott pénzeszközök	2 250,0	
6. Kutatási témapályázatok	8 563,8	
8. Kutatási kiválósági programok	3 550,0	
19. Innovációs járulék		77 000,0
20. Egyéb bevétel		1 500,0
23. Költségvetési támogatás		8 286,0
Összesen:	82 073,0	86 786,0

Forrás: www.parlament.hu/irom40/15381/adatok/fejzetek/62.pdf (Letöltve: 2018. 05. 10.)

1.7. Vissza az esethez

Az ügyben eljáró elsőfokú bíróság megállapította, hogy a Ptk. rendelkezései szerint az alperes a szerződést önállóan megköthette. A felperes szerződészerűen teljesített, amikor a jogdíjak és egyéb bevételek törvényben előírt meghatározott részét átutalta az alperesnek, és a pályázatiírási tervezetet elkészítette. Az alperes szerződéses kötelezettsége a részére átadott összeg nyilvánosan meghirdetett pályázati úton nyújtott kulturális támogatás céljára való fordítása volt. A felperes jogosult volt az elállásra az alperes késedelme és többszöri eredménytelen felhívása miatt, ezért nincs szükség a teljesítéshez fűződő érdek bizonyítására. Az elállás folytán a szerződés a megkötésének időpontjára visszamenő hatállyal szűnik meg, és a már teljesített szolgáltatások visszajárnak. Erre tekintettel az elsőfokú bíróság az alperest elmarasztalta.

A másodfokú bíróság szerint azonban az Sztj. jogvitával érintett rendelkezései közjogi jellegű normák, míg az Sztj. alapján megkötött megállapodás a magánjog területére tartozik, amelyben a felek mellérendeltségi

viszonyban, egyenrangú alanyként tettek nyilatkozatokat. A megállapodás ugyanakkor a szerződő felek kötelezettségeit nem egymással szemben álló szolgáltatásként határozza meg, és nem tartalmazza a szerződésszegés jogkövetkezményét. A felperes a megállapodás megkötésével és annak teljesítésével jogszabályi kötelezettségének tett eleget. Az alperes által hivatkozott AB határozatban az Alkotmánybíróság kifejtette, hogy a közös jogkezelőnek az NKA részére történő átadási kötelezettségét rögzíti, amely kötelezettséggel nincs alkotmányos összefüggésben az, hogy az elvont pénzüsszegek újrafelosztása milyen elvek és mechanizmusok mentén történik. Ebből következően az átadást követően a felhasználás mikéntje nem bír jelentőséggel, a felperes közös jogkezelő szervezet közjogi alapokon álló működési céljai az átadással teljesültek. Erre tekintettel a másodfokú bíróság az elsőfokú bíróság ítéletét megváltoztatta és a keresetet elutasította.

A Kúria mint felülvizsgálati bíróság álláspontja szerint a másodfokú bíróság tévesen minősítette közjogi norma által előírt költségvetési befizetésnek a felperes bevételeinek a megállapodás szerinti átutalását, és tévesen állapította meg azt, hogy az átadást követően a felhasználás mikéntjének nincs jelentősége. A másodfokú bíróság figyelmen kívül hagyta a felperes bevételei felett való rendelkezési jogát és azt, hogy a felhasználás kereteit a felek közötti megállapodás és a felperes támogatási politikája határozza meg. Így tévesen jutott a másodfokú bíróság arra a következtetésre, hogy a felperes által a bevételrész átutalása az előírt költségvetési befizetés teljesítése, valamint az összeg átadását követően az alperes szabadon, kontroll nélkül használhatja fel, és emiatt a felperes nem érvényesíthet igényt az alperessel szemben. A másodfokú bíróság tévesen jutott arra a következtetésre, hogy az alperesnek a megállapodásban vállalt kötelezettségei nem a felperes felé állnak fenn, és az elállás joga a felperest nem illeti meg, továbbá az érdekmúlás és a lehetetlenülés a felek jogviszonyában nem értelmezhető. A felek között létrejött megállapodás a magánjog területére tartozik, amelyre a Ptk. rendelkezései az irányadók, egymás közti viszonyukat a mellérendeltség jellemzi. Sem a szerződésből, sem más körülményből nem lehet arra következtetni, hogy a felek által vállalt szolgáltatások nem egymás ellenszolgáltatásai lennének. Ebből következően a felperest az elállás joga megilleti.

1.8. Önellenző kérdések

- Hasonlítsa össze az egyes elkülönített állami pénzalapokat a költségvetési egyenleg szempontjából!
- Mit jelent az alapszerű gazdálkodás? Mutassa be egy konkrét elkülönített állami pénzalapon keresztül!
- Milyen alaprészei vannak a Nemzeti Foglalkoztatási Alapnak?
- Kik részesülhetnek támogatásban a Bethlen Gábor Alapból?
- Milyen bevételei vannak a Nemzeti Kulturális Alapnak?
- Ki jogosult rendelkezni a Központi Nukleáris Pénzügyi Alappal, és ki az alap kezelője?
- Mi a célja és rendeltetése a Nemzeti Kutatási, Fejlesztési és Innovációs Alapnak?

1.9. Érdekességek

- A Nemzeti Foglalkoztatási Alapból finanszírozott támogatásokról bővebb információt a Nemzeti Foglalkoztatási Szolgálat honlapján talál: <https://nfsz.munka.hu/Lapok/Default.aspx> (Letöltve: 2018. 05. 21.)
- A Nemzeti Kulturális Alapról és aktuális pályázatairól a www.nka.hu, illetve a www.emet.gov.hu oldalon olvashat részletes tájékoztatást.
- A NKFI Alap aktuális pályázatairól részletes tájékoztatást nyújt a <http://nkfih.gov.hu/palyazatok/hazai-kfi-palyazatok/nkfi-palyazatok> oldal. (Letöltve: 2018. 05. 20.)
- A Bethlen Gábor Alap aktuális pályázatai a http://bgazrt.hu/tamogatasok/palyazatok_tamogatasok_2018 (letöltve: 2018. 05. 17.) oldalon érhetők el.

Felhasznált irodalom

- ALLEN, Richard – RADEV, Dimitar (2010): *Extrabudgetary Funds*. Elérhető: www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1009.pdf (Letöltve: 2018. 05. 23.)

ÁSZ (2009): *0917 Jelentés az elkülönített állami pénzalapok rendszerének, pályázati célok teljesülésének ellenőrzéséről*. Elérhető: <https://asz.hu/storage/files/files/%C3%96sszes%20jelent%C3%A9s/2009/0917j000.pdf> (Letöltve: 2018. 05. 10.)

1991. évi IV. törvény a foglalkoztatás elősegítéséről és a munkanélküliek ellátásáról

1993. évi XXIII. törvény a Nemzeti Kulturális Alapról

1996. évi CXVI. törvény az atomenergiáról

2010. évi CLXXXII. törvény a Bethlen Gábor Alapról

2011. CXCV. törvény az államháztartásról

2014. évi LXXXVI. törvény a tudományos kutatásról, fejlesztésről és innovációról

2017. évi C. törvény Magyarország 2018. évi központi költségvetéséről

Kúria Pfv.IV.20.559/2016/4. sz. ítélete

2. FEJEZET

A társadalombiztosítás modelljei és a magyar rendszer

*Bordás Péter*¹¹

Eset: így államosították a magánnyugdíjpénztárakat

2010 végén indult el a magánnyugdíjpénztárak államosításának folyamata. A koncepciót és a szükséges törvénymódosításokat hamar elfogadta a kétharmados parlamenti többség. A változtatás indoka az volt, hogy a kormány szerint nem lehet fenntartani azt, hogy az állam havonta 30 milliárdot költ a kettős, tehát egyszerre állami és magánnyugdíjrendszer működtetésére.

2010 októberének végén két, a magánnyugdíjpénztárakat érintő törvényt fogadott el az Országgyűlés. Az első 14 hónapra felfüggesztette a tagdíjak folyósítását azért, hogy a havi 30 milliárd forint az állami nyugdíjkasszában maradjon. A másik jogszabály pedig megszüntette a kötelező magánnyugdíjpénztári tagságot, és lehetőséget teremtett az állami nyugdíjrendszerbe való visszalépésre.

A vonatkozó részletszabályok három héten belül elkészültek, azokat a kormány november 24-i ülésén el is fogadta. Ennek értelmében az, aki nem lép át az állami rendszerbe, az nyugdíjbefizetéseinek jelentős részét elveszíti, vagyis a jövőben nem kap állami nyugdíjat – szólt ekkor a figyelemztetés. Ezek ismeretében nem volt meglepő, hogy 2011 tavaszán a hajdani 3 millió magánpénztári tag körülbelül 97%-a az állami rendszerbe történő átlépés mellett döntött, s nagyjából 102 ezer magánnyugdíjpénztári tag mondott nemet a visszalépésre, azaz ennyi taggal működtek tovább a magánkasszák.

¹¹ Bordás Péter tudományos munkatárs, MTA–DE Közszolgáltatási Kutatócsoport.

Miután az addig felhalmozott magánnyugdíjpénztári megtakarítások jelentős része átkerült az államhoz, azt az államadósság csökkentésére fordították, mely összeg az államadósság közel 5 százalékpontos csökkenését tette lehetővé.

Az Alkotmánybírósághoz több beadvány is érkezett az ügyben. A bíróság először csak azt vizsgálta, hogy hatáskörébe tartozik-e egyáltalán a beadványok elbírálása.

Ezzel párhuzamosan a Magyar Helsinki Bizottság és több magánszemély is az Emberi Jogok Európai Bíróságához fordult a magánnyugdíjpénztár-tagok védelmében.

*Forrás: www.origo.hu/gazdasag/hirek/20110818-a-magannyugdijpenztarak-allamositasanak-kronologiaja.html
(Letöltve: 2018. 04. 28.)*

Kapcsolódó kérdések

- Hogy döntött az Alkotmánybíróság? Végül vizsgálta a kérdést? Milyen álláspontra jutott?
- Milyen ítéletet hozott az Emberi Jogok Európai Bírósága?

2.1. A társadalombiztosításról általában

A társadalomban bekövetkező demográfiai és gazdasági változások miatt, különösen a várható élettartam növekedésével, a családszerkezet és a foglalkoztatás átalakulásával a 19. századtól egyre fontosabb kérdéssé nőtt ki magát a társadalom tagjai számára szociális biztonságot érvényesíteni tudó biztosítási rendszerek kiépítése. A társadalombiztosítás a szociális biztonság olyan társadalmi és jóléti intézménye, amely alkalmas a magán-személyek (biztosítottak) és családtagjaik megélhetési biztonságát esetlegesen fenyegető egészségügyi és szociális jellegű kockázatok kezelésére, a többszoros finanszírozás különböző megoldásainak köszönhetően (ZSUGYEL 2009, 179). A rendszer működtetésének alapelve, hogy amíg a biztosítottak keresőképesek, azaz saját munkájuk révén tudnak gondoskodni magukról és családjukról, addig tartalékképzésre kötelezi az állam őket azáltal, hogy a jogszabályok által meghatározott összegű szociális

hozzjárulást kötelesek fizetni egy viszonylagos önállósággal rendelkező állami vagy piaci alapon működő pénzügyi alapba.

Már ezek alapján is jól látszik, hogy mennyire sokrétű feladatok megvalósítását célozza a rendszer, nem véletlen, hogy az erre használt, legtöbb feladatot magában foglaló kifejezés a szociális védelem (social protection), amelynek része a szegénység elleni küzdelmet képviselő szociális biztonság (social security), a társadalombiztosítás (social insurance) és a szociális segélyezés (social assistance). Azaz a szociális védelem magában foglalja a biztosítási elven működő ellátásokat, valamint az univerzális jellegű, alanyi jogon járó ellátásokat és a segélyezést is.

A társadalombiztosítás klasszikusan három biztosítási formát foglal magában, úgymint a betegbiztosítás (egészségbiztosítás), a nyugdíjbiztosítás és a balesetbiztosítás. A nemzetközi gyakorlat alapján a társadalombiztosítás kiegészítő rendszerei közé sorolhatjuk a munkanélküliség eseteire szóló biztosítást, az ápolási biztosítást, továbbá a jövedelemvesztés kockázatára szóló biztosítást is (ZSUGYEL 2009, 179). A klasszikus hármas felosztásnál maradvá érdemes az egyes ágak szerepét röviden áttekinteni.

A betegbiztosítási vagy hazai elnevezéssel egészségbiztosítási rendszer kialakításának célja, hogy egy esetleges betegség miatt keletkező jövedelem- és teljesítménykiesés kockázatát minimalizálja a munkavállaló és a munkáltató számára (ZSUGYEL 2009, 180). Az egészségügyi ellátás iránti jogosultság eltérő az egyes országokban, van ahol csak a munkavállalóra, járulékot fizetőre, és akad olyan állam is, ahol előbbi a családtagokra is kiterjed. Abban is különbség van, hogy alanyi jogon járnak egyes szolgáltatások, vagy egy minimális hozzájárulás ellenében.

A nyugdíjbiztosítási rendszer kiépítésének célja, hogy a koruknál, fizikai állapotuknál fogva munkaképességüket elveszítők számára megfelelő megélhetést teremtsen. Ennek pénzügyi hátterét pedig az adja, hogy az aktív, munkaképes időszakban fizetett járulékokat egy alapba gyűjtik, s abból felosztó-kirovó vagy tőkefedezeti elven a jogosultságot szerzőknek kifizetést teljesítenek. A nyugdíjrendszernek is számos formája alakult ki az egyes országokban, amelyben az állam és a magánbiztosítók eltérő szerepet játszanak, s formáját tekintve elkülöníthetünk saját jogú, illetve hozzátartozói nyugdíjakat (ZSUGYEL 2009, 180).

A balesetbiztosítási rendszer az előző kettőtől némiképp elkülönül. Sajátossága, hogy ez a legkevésbé megszervezett állami szinten. Azaz a legtöbb országban magánbiztosítók által üzemeltetett rendszerről van szó, amelynek igénybevétele leginkább egyéni mérlegelésen múlik. E forma

a biztosított számára nyújt baleset idején egészségügyi ellátást a gyógyulás érdekében, illetve kompenzálja az ezen oknál fogva kieső keresetet (pl. rokkantsági nyugdíj stb.) (ZSUGYEL 2009, 180). Magyarországon is jelentős a magánbiztosítók szerepe e területen, illetve a balesetbiztosítás bizonyos mértékben beépül az előző két ág által nyújtott szolgáltatásokba, így ennek részletes tárgyalására jelen fejezetben nem kerül sor.

A társadalombiztosítási rendszernek alapvetően három fő szereplője van. Beszélhetünk a biztosítottakról, akik természetes személyek és azok közeli hozzátartozói, családtagjai lehetnek. A biztosítottak jövedelmük jogszabályban vagy a biztosítási szerződésben meghatározott arányában biztosítási járulékot fizetnek, s ezáltal biztosítási jogviszonyuk keletkezik. Másrészt beszélhetünk a munkáltatókról, akik a biztosítottat foglalkoztatják, s az országspecifikus szabályoknak megfelelően a biztosítottnak fizetett bér arányában társadalombiztosítási járulékot fizetnek. Harmadrészt megemlíthetők a társadalombiztosítás szervei is, amelyek feladatai nagyon sokrétűek lehetnek, így például a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak működtetése, a jogosultságok és kötelezettségek kereteinek meghatározása, végrehajtása, biztosítási szolgáltatások nyújtása, érdekérvényesítő tevékenység végzése stb. (ZSUGYEL 2009, 180). Az állam mint intézményi szereplő a legtöbb országban ugyan eltérő formában, de részt vesz a rendszer működtetésében, annak felügyeletével vagy épp finanszírozásával. Ennek mértékét a nemzetközi modellek során tárgyaljuk részletesebben.

Kiemelendő, hogy a társadalombiztosítási jogosultság létrejöttének fontos feltétele a járulékfizetés, amely speciális köztehernek minősül. Hasonlít az adóhoz, hisz maga is fizetési kötelezettség, ugyanakkor abban különbözik tőlük, hogy a járulékfizetéssel lényegében biztosítási jogviszony jön létre, azaz ellenszolgáltatásra lesz jogosult a biztosított. Éppen ezért egyes szerzők nem tekintik igazi köztehernek a járulékokat.

A társadalombiztosítás kialakulását és fejlődését tekintve alapvetően három nagy szakaszt különíthetünk el, amelyek élesen nem választhatók el egymástól, egy adott országban több szakasz egymás mellett is zajlott, zajlik. A társadalom bizonyos fokú szociális biztonságáról való gondoskodás igénye viszonylag korán megjelent. A kezdeti, ún. paternalista időszakban alapvetően a magánjótékonyosság volt a jellemző, amelyet kiegészítettek a szegényeknek nyújtott közsegélyek. Az egyházaknak és a különféle rendeknek ez idő tájt különösen fontos szerepük volt, főleg a betegek, árvák, szegények ellátásában. Ezt követően a második nagyobb szakaszban már megjelent az egyéni biztosítási elv, köszönhetően annak, hogy létrejöttek

a munkások társpénztárai – tipikusan először a bányászok és a veszélyes munkát végzők körében –, a köz- és magánalkalmazásban állók nyugdíj- és betegségbiztosítási rendszerei. Az utolsó, harmadik szakaszban pedig megjelent a megelőzés és az univerzalizmus elve, azazhogy a rendkívüli esemény bekövetkezése megelőzhető vagy minimalizálható legyen, s a biztosítás a társadalom lehető legszélesebb körére kiterjedjen. Ezzel együtt szélesedett a szolgáltatások köre, s az egyén mellett annak családjára is kiterjesztették a szociális védelmet az életminőség szinten tartása érdekében (NYÁRI 2010).

2.2. A társadalombiztosítás főbb modelljei

Mint már említésre került, az egyes államokban eltér a társadalombiztosítás módja, intézményrendszere és többek között az állami szerepvállalás mértéke is. Az eltérésben az adott ország politikai berendezkedése, történelmi sajátosságai, gazdaságpolitikai helyzete mind-mind szerepet játszanak. Ahhoz, hogy megértsük a hazai rendszer működését, először tekintsük át a nyugdíjbiztosítás és az egészségbiztosítás főbb nemzetközi modelljeit, azok közszolgáltatási, közpénzügyi vetületeire fókuszálva. Később külön elemzés tárgyát képezi majd a finanszírozás kérdése is, s azon belül az állami és a magánbiztosítási megoldások elhatárolása. Megjegyzendő, hogy az alábbi modellek tiszta formájukban ma már nagyon nehezen képzelhetők el, hiszen a globalizált világban több megoldás akár egyszerre is jelen lehet, nem beszélve az állami rendszerek dinamikus változásairól, az alábbiak inkább viszonyítási pontként szolgálnak.

A betegbiztosítás a nyugdíjbiztosításnál kicsit korábban jelent meg mind a nemzetközi, mind a hazai viszonylatban, de a fejlődésük nehezen választható el egymástól. Ahogyan lenni szokott, úgy a korábban kialakuló rendszerek mintaként szolgáltak az utána létrejövőknek, így ezen főbb modellek ismerete segítséget nyújthat valamennyi ország biztosítási megoldásának megértéséhez. Természetesen a bemutatásra kerülő rendszerek egy kiragadott időpontbeli állapotot tükröznek, s ma már nem köthetők feltétlenül az adott országhoz.

2.2.1. Bismarcki modell

A szolidaritási elven működő rendszer alapjait Otto von Bismarck német kancellár rakta le a 19. századi Német Császárságban. A rendszer célja az volt, hogy egy olyan kockázatközösséget hozzon létre, amelybe az állampolgárok lehető legszélesebb köre bekapcsolódik. Kezdetben önkéntes intézmények működtek, majd az országos szinten kötelező egészségbiztosítást 1883-ban, az öregségi és rokkantsági biztosítást 1889-ben vezették be (ELEK 2014). A finanszírozás alapja a járulékfizetés, amely a munkáltatók és a munkavállalók között megoszlik. Ez a hozzájárulás jövedelemarányos, ugyanakkor a rászorultak befizetések összegétől függetlenül, az elismert szükségleteik szerint részesülnek ellátásban. E rendszerben előbbieik miatt nehéz a kiadások korlátozása és az egyenlőség megvalósítása, viszont az igényeknek jobban megfelelő szolgáltatásokat nyújt (RAGÁNY 2014). A szolidaritás mint elv alapvetően két irányból érvényesül, egyfelől horizontálisan a gazdagok és a szegények között, másfelől vertikálisan az egyes generációk között. A szervezetrendszerét tekintve elmondható, hogy állami és magánkézben lévő biztosítótársaságok látják el a kapcsolódó feladatot. A magánbiztosítás kiegészíti az erős társadalombiztosítási alapú rendszert. Németország mellett e modell jegyei figyelhetők meg Ausztriában és Belgiumban is (CSÁKÓ 2017).

2.2.2. Beveridge-modell

A William H. Beveridge angol szociálpolitikusról elnevezett modell a 20. század első felében alakult ki, amelyben az állami szerepvállalás lényegesen nagyobb, mint a bismarcki modellben. Ez abban is megmutatkozik, hogy a társadalombiztosítási ellátások nagy része állampolgári jogon jár mindenki számára, bár létezik kötelező biztosítás, de ettől függetlenül ingyenesen és egyenlően részesül mindenki az alapszintű szolgáltatásokból. Éppen ezért a finanszírozását tekintve elmondható, hogy adóbevételekből és más állami bevételekből biztosítják a pénzügyi alapjait, amely az angol Nemzeti Egészségügyi Rendszer (NHS) elvei alapján terjedt el 1948-tól (ELEK 2014). Az állam az intézményrendszerben egyszerre van jelen finanszírozóként, tulajdonosként, irányítóként és ellenőrzőként, ugyanakkor vannak vegyes tulajdonú intézmények is. Az állami NHS mellett van magán-egészségbiztosítási rendszer is, amely magasabb színvonalú

szolgáltatásokat nyújthat, s az ellátást ilyenkor teljes egészében a magánbiztosító fizeti. A mintaadó Nagy-Britannia mellett hasonló modell alakult ki Svédországban, Finnországban és Norvégiában (CSÁKÓ 2017).

2.2.3. Szemaskó- (szovjet) modell

A Szovjetunió első egészségügyi minisztere N. A. Szemaskó 1918 júniusában hirdette meg a világon először alkotmányos jogként a térítésmentes egészségügyi ellátást a lakosság teljes körére kiterjedően, a szükségleteiknek megfelelő legmagasabb színvonalon. Az újítás eredménye az általános közegészségügy kiépítésében rejlik (MIHÁLYI 2003). A szovjet modellben az ellátások állami költségvetési forrásból voltak finanszírozva, a munkavállalók nem fizettek járulékokat. Ez együtt járt azzal, hogy a rendszer kezdetektől fogva centralizált, állami intézmények útján nyújtott szolgáltatásokat. Magánbiztosítók jelenlétéről tehát nem beszélhettünk e megoldásban. Egyes szolgáltatások kizárásával, valamint a szigorú beutalási rendszerrel valósítottak meg költségkontrollt (KARNER 2008, 4). A hálapénz szinte kötelező eleme volt a modellnek az egészségügyben dolgozók alacsony bére miatt. A legtöbb egykori kelet-közép-európai szocialista ország a rendszerváltozást követően visszatért a Bismarck-féle hagyományokhoz (CSÁKÓ 2017).

2.2.4. Öngondoskodó (szabadpiaci) modell

A liberális elveken alapuló piaci modellt követő társadalombiztosítási rendszer kialakulása alapvetően az Amerikai Egyesült Államokhoz köthető. A modell a társadalombiztosítási ellátásokat magánjósággként kezeli, s az állampolgárok szabad döntésére bízta, hogy gondoskodnak-e egészségügyi ellátásukról, időskori megélhetésükről. Azaz a kockázatvállalás és a felelősség a saját kezükben van (MIHÁLYI 2003). Ennek megfelelően nincs kötelező szolgáltatás és állami gyámkodás sem, az egész rendszer profitorientáltan, biztosítási elven működik, s a differenciált igényeknek megfelelően fizetnek biztosítási díjat a szolgáltatást igénybe vevők. Az egészségügyi szolgáltatók magántulajdonban vannak, és erős a verseny közöttük. Megjegyezhető, hogy kiegészítő jelleggel létezik egy minimális szolidaritási szint az idősek és a nagyon szegények számára (medicare, medicaid-rendszer), amelyet szövetségi adóból finanszíroznak

(KARNER 2008, 6). A rendszer hátránya, hogy drága, éppen ezért nem rendelkezik biztosítással nagyon sok állampolgár – az USA-ban közel 40 millió ember. E modellhez hasonló működik Ausztráliában is.

2.2.5. „Out-of-pocket” modell

E modell nem köthető kifejezetten egy országhoz, inkább egy olyan megoldási formáról van szó, amelynek jelentősége az utóbbi évtizedekben megnövekedett. Különösen a fejlődő országok esetében figyelhető meg e modell, ahol az állam nem tud polgárai megfelelő szociális biztonságáról gondoskodni. A lényege úgy ragadható meg az öngondoskodó modellhez képest, hogy az állampolgárok ebben az esetben nem kötnek biztosítási szerződést, nem fizetnek biztosítási díjat, hanem saját megtakarításaikból, „zsebből” fizetik az esetlegesen felmerülő egészségügyi szolgáltatásokat, időskori megélhetésüket (KARNER 2008, 7). A társadalombiztosítás által nem finanszírozott ellátásokat az igénybe vevők a költség felmerülésekor maguk fizetik meg. Előnye, hogy költség-tudatosságra neveli az ellátottakat. Hátránya viszont, hogy a szegény rétegek leszakadását okozza, akik nem képesek a szolgáltatást megfizetni.

2.3. Az ellátások finanszírozása: állami vagy magánbiztosítás?

A nyugdíj- és egészségbiztosítás finanszírozási megoldásai eltérők lehetnek az egyes országokban, azok akár több pillérre is épülhetnek (BALOGH 1996). E körben a biztosítás két meghatározó modelljét, pillérét emeljük ki, amelyek ismeretével értelmezhetővé válik valamennyi rendszer. Az elkülönítés alapja szintén az állami szerepvállalás kérdésére vezethető vissza, azaz hogy az ellátásról való gondoskodás az állam intézményrendszerén vagy magánbiztosítókon keresztül valósul-e meg. A gyakorlati tapasztalatok e téren szerteágazóak, van olyan gazdaságpolitikai irányzat, amely az állami rendszer működtetésének kizárólagosságát hangsúlyozza, míg mások a magánbiztosítók által nyújtott szolgáltatásokat helyezik előtérbe, és persze szép számmal akadnak a két rendszer különféle kombinációit ajánló, többpilléres megoldások. A 2.1. táblázat a két pillér közötti hasonlóságokat és különbségeket mutatja be különböző szempontok alapján.

2.1. táblázat
Az állami és a magánbiztosítási rendszer összevetése

	Állami biztosítási rendszer	Magánbiztosítási rendszer
Működtető	– állami intézményrendszer (pénzügyi alapok)	– magán-biztosítótársaságok (vállalkozások)
Garancia	– államilag garantált	– korlátozott garanciával bír
Az ellátás fedezete	– a munkavállaló és a munkáltató által fizetett járulékok – adók	– a tag által befizetett tagdíj, illetve azok hozamai
Az ellátásban részesülők köre	– a nyugdíjkorhatárt elért, illetve ellátásra jogosultságot szerző munkavállalók – családtagok – rokkantak – rászorulóak	– a nyugdíjkorhatárt elért, illetve ellátásra jogosultságot szerző tag
Az ellátás (járadék) összegének, tartalmának meghatározása	– az aktívkorai bérjövédelem alapján vagy – egységes, a mindenkori ár/bérszínvonal alapján	– élethosszig, a befizetésekből elért eredményből vásárolt járadék, ellátás (a várható életkor és az adott összeg alapján) vagy – egyösszegű, a teljes elért megtakarítás kifizetése
Az ellátás időtartama	– élethosszig rendszeres járadék, ellátás	– élethosszig ellátás vagy – egyszeri kifizetés, amelyből a biztosított gazdálkodhat

Forrás: a szerző saját szerkesztése

Valamennyi államban fontos kérdés, hogy milyen finanszírozási megoldással legyen biztosítva a társadalombiztosítási ellátás. Az ellátások pénzügyi fedezetének biztosítása kapcsán alapvetően kétféle elvet különíthetünk el, így a felosztó-kirovó, valamint a járulékvagy-tőkefedezeti elvek. Míg az előbbi csak az állami, addig az utóbbi akár az állami és a magánbiztosítási forma esetében is alkalmazott.

A felosztó-kirovó elv azt jelenti, hogy az állam a kifizetés időpontjában aktív munkavállalók (járulékfizetők) befizetéseiből finanszírozza a társadalombiztosítási ellátásokra jogosultságot szerző lakosság ellátásait (nyugdíj, egészségügyi ellátás). Azaz a jelenlegi befizetők majdani ellátását s annak összegét politikai döntések határozzák meg a jövőben, illetve az akkor majd rendelkezésre álló fedezet. Legfőbb hátránya tehát, hogy egy ilyen elven működő rendszer erősen kitett a demográfiai változásoknak, az elöregedő társadalom folytán egyre kevesebb embernek kell előteremtenie az egyre nagyobb számú időskorú ellátását. Ezen az elven működő rendszerben a kifizetés nem örökölhető a jogosultság megszerzése előtti elhalálozás esetén. Ez az elv működik hazánkban is jelenleg az állami társadalombiztosítási pillérben.

A járulék- vagy tökefedezeti elven működő rendszerben minden egyes munkavállaló (járulékfizető) saját, elkülönített pénzügyi számlával rendelkezik, és ide gyűjtik a befizetett járulékaikat és azok kamatait. A nyugdíjkorhatárt elérve vagy az egészségügyi ellátásra való jogosultság bekövetkeztével pedig a jogosultak ellátásait a saját számlájukon meglévő összegekből finanszírozzák. Ezek a megtakarítások névre szólnak, összegük függhet a megtakarítási formától. Előnyük, hogy rendszerint örökölhető elhalálozás esetén. Hátrányuk lehet, hogy egy rossz portfólió választásával vagy épp az infláció hatására fennáll az elértéktelenedés kockázata. Ez az elv érvényesül hazánkban a magánnyugdíj- és egészség-biztosítási pénztárak esetében.

2.4. A magyar társadalombiztosítási rendszer

A magyar társadalombiztosítási rendszer a 19. században a német társadalombiztosítási modellt vette át, de átalakulása során más modellekre jellemző eszközök is megjelentek benne, így azt mondhatjuk, hogy mára vegyes jellegűvé vált (CSÁKÓ 2017). Nálunk is részben állami pénzügyi források és intézményrendszer segítségével látják el e feladatokat, részben pedig piacgazdasági módszereket használnak.

Alaptörvényünk XIX. cikke rögzíti, hogy Magyarország arra törekszik, hogy minden állampolgárának szociális biztonságot nyújtson, így az anyaság, betegség, rokkantság, fogyatékoság, özvegyesség, árvaság és önhibáján kívül bekövetkezett munkanélküliség esetén minden magyar állampolgár törvényben meghatározott támogatásra jogosult. A nyugdíjbiztosítás

kapcsán pedig rögzíti, hogy Magyarország az időskori megélhetés biztosítását a társadalmi szolidaritáson alapuló egységes állami nyugdíjrendszer fenntartásával és az önkéntesen létrehozott társadalmi intézmények működésének lehetővé tételével segíti elő.¹²

A társadalombiztosítás két nagy ágának, a nyugdíjbiztosításnak és az egészségbiztosításnak a működését hazánkban is külön pénzügyi alapok biztosítják. Az alapszerű gazdálkodás jelentősége abban áll, hogy az alapoknak saját bevételei és vagyona van, amellyel a közfeladat ellátása érdekében rendelkezhetnek, az abba érkező források ezért kötött felhasználásúak, csak az adott társadalombiztosítási feladatra fordíthatók.

A társadalombiztosítási jogviszony járulékos jellegű, ami azt jelenti, hogy az ellátásra való jogosultság valamilyen foglalkoztatási jogviszonyra épül. A hazai szabályozásban ez alól jelenleg kivételt képeznek azok a belföldi személyek, akik nem biztosítottak, és egészségügyi szolgáltatásra sem jogosultak, ők egészségügyi szolgáltatási járulékot kötelesek fizetni. E járulékfizetést a kötelezett helyett más személy vagy szervezet is teljesítheti. Hazai megoldás, hogy a társadalmi szolidaritás elvének megfelelően – a szociális biztonsághoz, valamint a testi és lelki egészséghez való jog érvényesítése, valamint az egységes állami nyugdíjrendszer fenntartása érdekében – a törvény a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak költségvetését egészben vagy részben megillető olyan fizetési kötelezettséget is megállapíthat, amelynek megfizetése társadalombiztosítási ellátásra való jogot nem keletkeztet.

A biztosítás az annak alapjául szolgáló jogviszonnyal egyidejűleg, a törvény erejénél fogva *ex lege* jön létre. A társadalombiztosítás nyugdíj- és egészségbiztosítási ága szociális okokból kifolyólag nemcsak a járulékfizetőkre vonatkozik saját jogon, hanem az általuk eltartott biológiai okok folytán keresőképtelen hozzátartozókra is. A fizetendő járulék alapját a biztosított által megszerzett járulékköteles jövedelem képezi. A járulék-alapot képező jövedelem meghatározását a személyi jövedelemadóról szóló törvényben meghatározott jövedelemtípusokhoz köti a Tbj.¹³

Az állami társadalombiztosítás esetében fontos megemlíteni, hogy a *szimmetrikus befizetés, aszimmetrikus igénybevétel* elve érvényesül,

¹² Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.) XIX. cikk (1)–(4) bek.

¹³ Az 1997. évi LXXX. törvény a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről (a továbbiakban: Tbj.).

tehát a jogosultság alapján valaki kevesebbet, valaki többet kap vissza a különféle ellátások formájában, mint amennyit eredetileg befizetett.¹⁴

A Tbj. alapelvei között lefekteti, hogy a társadalombiztosítás Magyarország állampolgárait és – a törvény külön rendelkezése alapján – Magyarországon munkát végző más természetes személyeket magában foglaló, társadalmi szintű kockázatközösség, amelyben a részvétel a törvényben meghatározott szabályok szerint kötelező.

Összességében a magyar állami társadalombiztosítás jellemzésekor azt mondhatjuk, hogy az a társadalom közös, biztosítási és szolidaritási elveken működő, kockázatközösségen alapuló, kötelező biztosítási rendszere. A társadalombiztosítás pénzügyi alapjai, a Nyugdíjbiztosítási Alap és az Egészségbiztosítási Alap, az államháztartás központi alrendszerének részét képezik.

2.4.1. A magyar nyugdíjbiztosítási rendszer

A vonatkozó főbb jogforrások

- Alaptörvény XIX. cikk
- Az 1997. évi LXXX. törvény a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről (Tbj.)
- Az 1997. évi LXXXI. törvény a társadalombiztosítási nyugellátásról (Tny.)

A magyar nyugdíjrendszer pillérei

Az állami nyugdíjrendszer 2012-től a kötelező nyugdíjbiztosítási formát jelenti minden munkavállaló számára. A jövedelem után levont járulékok az állami kasszába kerülnek, s ez teremt alapot a majdani állami nyugdíj-ellátásra. Ezzel egyidejűleg a foglalkoztatók általi járulékfizetési kötelezettséget a szociális hozzájárulási adó bevezetésével váltották ki.

A magánnyugdíjpénztári pillér 1998-tól jelent meg a magyar rendszerben, s a pályakezdő munkavállalók számára kötelező volt az oda való

¹⁴ A szimmetrikus befizetést úgy értve, hogy a járulék/adó mértéke mindenki számára egyforma, a jövedelem azonos arányát vonják el.

belépés. A 2010–2011 közötti reformok során a szerepe csökkent, s 2012. január 1-jével gyakorlatilag megszűnt kötelező jellege, mára csupán négy magánnyugdíjpénztár működik, amelyeknek kevesebb mint 60 ezer fő tagjuk van. Ők azok, akik nem léptek át az állami rendszerbe 2011 után.

A kombinált formák alatt azokat a vegyes megoldásokat értjük, amelyekben a magánintézmények, a munkáltatók és az állam együtt jelenik meg különféle szerepkörökben. Ezek célja az öngondoskodás előtérbe helyezése, amelyhez az állam tipikusan különféle ösztönzőkkel (pl. adókedvezmény, rendelkezés az adóról) járul hozzá, az ezekben való részvétel is csak egy lehetőség, nem kötelező. Jelenleg az alábbi kombinált formákról beszélhetünk:

- önkéntes nyugdíjpénztár;
- nyugdíj-előtakarékossági számla (NYESZ);
- foglalkoztatói nyugdíjszolgáltató intézmény;
- nyugdíjbiztosítás.

A Nyugdíjbiztosítási Alap

Az alap kezelője sokáig az Országos Nyugdíjbiztosítási Főigazgatóság volt, amely 2017. november 1-jétől azonban beolvadt a Magyar Államkincstárba (MÁK).¹⁵ Azóta központi nyugdíjbiztosítási szervként e feladatokat a MÁK központi szerve (Központ) látja el, míg nyugdíjfolyósítási szervként a MÁK Nyugdíjfolyósító Igazgatósága jár el.

Az alap a következő bevételi forrásokból működik 2018-ban:

- a munkáltató által fizetett szociális hozzájárulási adó (szoccho), amely 2018. január 1-től a járulékköteles jövedelem 19,5%-a, amelynek a Nyugdíjbiztosítási Alapot megillető részét a mindenkori éves költségvetési törvény határozza meg, jelenleg ez a szoccho 79,5%-a;
- a biztosított által fizetett nyugdíjjárulék, amely a járulékköteles jövedelem 10%-a;
- az egyéb járulékok és hozzájárulások;¹⁶
- a késedelmi pótlék, bírság;

¹⁵ 311/2017. (X. 31.) Korm. rendelet az Országos Nyugdíjbiztosítási Főigazgatóságnak a Magyar Államkincstárba történő beolvadásához kapcsolódó egyes kormányrendeletek módosításáról.

¹⁶ Ezek a megállapodás alapján fizetők járulékai: a jövedelem 34%-a; egyszerűsített foglalkoztatás utáni közteher: idénymunka esetében 500–1000–3000 Ft/naptári nap, s ezeknek a 91,8%-a került az alaphoz.

- a költségvetési hozzájárulások;
- az egyéb bevételek (például a magánnyugdíjpénztárak átutalásai, a késedelmi kamat, a mulasztási bírság stb.).

Az alap bevételének 96%-át az első két pontban nevesített bevételi formák teszik ki, így pénzügyi szempontból azok a legfontosabbak.

Az alapból az alábbi kiadásokat teljesítik 2018-ban:

- a korhatárt betöltöttek öregségi nyugellátása;¹⁷
- a hozzátartozói nyugellátás (özvegyi nyugdíj, árvaellátás, szülői nyugdíj, baleseti hozzátartozói nyugellátások);
- az egyösszegű méltányossági kifizetések;
- az egyéb kiadások (a nyugdíjfolyósítással és a nyugdíjbiztosítással kapcsolatos egyéb tevékenységek kiadásai, mint például postaköltség).

A kiadási oldal főösszegének körülbelül 99%-a a nyugellátási kiadásokra kerül kifizetésre.

2.4.2. *A magyar egészségbiztosítási rendszer*

A vonatkozó főbb jogforrások

- Alaptörvény XIX. cikk
- Az 1997. évi LXXX. törvény a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről
- Az 1997. évi LXXXIII. törvény a kötelező egészségbiztosítás ellátásairól

A magyar egészségbiztosítás pillérei

Az állami egészségbiztosítás keretében hazánk az Alaptörvényben foglalt elvekből kiindulva az esélyegyenlőség érdekében az állampolgárok számára az egészségük megőrzéséhez, helyreállításához és egészségi állapotuk javításához szükséges egészségügyi ellátást, továbbá a foglalkoztatottak

¹⁷ Ideértve a korhatár alatti öregségi nyugellátásként kizárólag a nők részére 40 év szolgálati idő alapján járó ellátást is.

betegsége miatt kieső jövedelem részleges pótlását a kötelező egészség-biztosítás keretén belül biztosítja.¹⁸

Az önkéntes biztosítási, megtakarítási formák és az azokban történő részvétel csak egy lehetőség, viszont az állam többféle ösztönzővel támogatja az öngondoskodást e téren is, így például a személyi jövedelemadóhoz kapcsolódó kedvezményekkel. Ilyen öngondoskodási alternatíva az önkéntes egészségpénztári tagság.

Az Egészségbiztosítási Alap

Az alap kezelését 1993-tól 2016. december 31-ig az Országos Egészségbiztosítási Pénztár (OEP) látta el, 2017. január 1-jétől az alap új kezelője a Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (NEAK). A NEAK az egészségbiztosításért felelős miniszter irányítása alá tartozó, központi hivatalként működő központi költségvetési szerv. Az állam a központi költségvetésben és az Egészségbiztosítási Alap költségvetésében meghatározott forrásokból biztosítja a jogszabályoknak megfelelő szintű és minőségű egészségügyi ellátások fedezetét.

Az alap a következő bevételi forrásokból működik 2018-ban:

- a munkáltató által fizetett szociális hozzájárulási adó (szochó), amely 2018. január 1-től a járulékköteles jövedelem 19,5%-a, ennek az Egészségbiztosítási Alapot megillető részét a mindenkori éves költségvetési törvény határozza meg, jelenleg ez a szochó 20,5%-a;
- a biztosított által fizetett egészségbiztosítási járulék, amely a járulékköteles jövedelem 7%-a (ennek megoszlása: természetbeni járulék 4%, pénzbeli járulék 3%);
- az egyéb járulékok és hozzájárulások;¹⁹
- az egészségügyi hozzájárulás;²⁰
- a késedelmi pótlék, bírság;
- a költségvetési hozzájárulások;
- az egészségbiztosítási tevékenységgel kapcsolatos egyéb bevételek.²¹

¹⁸ Az 1997. évi LXXXIII. törvény preambuluma.

¹⁹ Például ilyen a munkáltatói táppénz-hozzájárulás; az egészségügyi szolgáltatási járulék, amelynek összege 2018. január 1-től 7320 Ft/hó.

²⁰ Például a kifizetett 22% egészségügyi hozzájárulás terheli a béren kívüli juttatásnak nem minősülő egyes meghatározott juttatások után.

²¹ Például a terheességmegszakítás egyéni térítési díja, baleseti adó, népegészségügyi termékadó.

Az alap bevételének kb. 60%-át az első két pontban nevesített bevételi forma, kb. 25%-át pedig a költségvetési hozzájárulások teszik ki, azaz ezek a legfontosabbak pénzügyi szempontból.

Az alapból az alábbi kiadásokat teljesítik 2018-ban:

- a) *Az egészségbiztosítás pénzbeli ellátásai:*
 - a csecsemőgondozási díj, terhességi-gyermekágyi segély;
 - a táppénz;
 - az egyszeri segély;
 - a kártérítési és baleseti járadék;
 - a gyermekgondozási díj;
 - a rokkantsági, rehabilitációs ellátások.
- b) *Természetbeni ellátások:*
 - a gyógyító-megelőző ellátások;
 - az alapellátások (például a háziorvos, háziorvosi ügyeleti ellátás);
 - a szakellátások (például a járóbeteg-szakellátás, az aktív fekvő-beteg-szakellátás);
 - az egyéb ellátások (például a betegszállítás és az orvosi rendelőnyű halottszállítás, a mentés);
 - a gyógyszer-támogatás;
 - a gyógyászati segédeszköz támogatása;
 - az egyéb természetbeni ellátások (például a gyógyfürdő és egyéb gyógyászati ellátás; nemzetközi egyezményekből eredő és külföldön történő, tervezett ellátások).
- c) *Az egészségbiztosítás egyéb kiadásai.*

2.5. Vissza az esethez

A magyar Alkotmánybíróság a 3264/2015. (XII. 22.) számú AB végzésében fejtette ki a magánnyugdíjpénztárak államosításával kapcsolatos álláspontját. A kérdéskörben több alkotmányjogi panasz is érkezett a testület elé, amely indítványokban a magánnyugdíjról és a magánnyugdíjpénztárakról szóló 1997. évi LXXXII. törvény 83. § (1a) bekezdése alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését kérték a panaszosok, mivel szerintük a rendelkezés sért több, az Alaptörvény által biztosított alapvető jogot (a magánélet tiszteletben tartásához való jog, egyesülési jog, tulajdonhoz való jog).

Az Alkotmánybíróság először az alkotmányjogi panasz befogadhatóságának törvényben előírt tartalmi feltételeit vizsgálta, különösen az érintettséget és a jogorvoslat kimerítésének feltételét. Az Alkotmánybíróság gyakorlata értelmében az érintettség akkor állapítható meg, ha a támadott jogszabályi rendelkezés folytán az indítványozó alapjoga sérült közvetlenül. E szerint nem állapítható meg az indítványozó érintettsége akkor, ha a támadott jogszabályi rendelkezés az indítványozó alapjogát csak közvetetten vagy potenciálisan érinti, vagyis a jogsérelem nem következett be, hipotetikus vagy a bírói aktus alapján érvényesül. Ezzel kapcsolatban pedig az AB úgy döntött, hogy az indítványok nem felelnek meg a fenti feltételeknek, mivel a támadott rendelkezések tekintetében az indítványozók érintettsége nem állapítható meg, csak a támadott jogszabály jövőbeni alkalmazása merült fel az indítványozóval szemben. Mindezek alapján az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt visszautasította.

A strasbourgi Emberi Jogok Európai Bírósága (EJEB) az E. B. kontra Magyarország ügy²² kapcsán elutasította a magánnyugdíjpénztárak ügyében tett magyar panaszos beadványát, amelyet egy 30 éves, E. B. monogrammal azonosított magyar állampolgár tett, hivatkozva arra, hogy szerinte a nyugdíjrendszert érintő új szabályozással, miszerint az abból befolyt és befolyó bevételeket az állam saját céljaira használja fel, gyakorlatilag elkobozta az ő magántulajdonát képező nyugdíj-megtakarítást.

A bíróság azzal az indoklással utasította el a beadvány befogadását, hogy a törvény értelmében a panaszos 2010. november 1. előtti magánpénztári megtakarításai érintetlenek maradtak. Az azt követő befizetései pedig jogosulttá teszik állami nyugdíjra, ugyanis a korábbi szabály időközben megváltozott, a magánnyugdíjpénztári tagok a 2010. november 1-jét követő időszakra teljes állami nyugdíjra jogosultak, az azt megelőző időben pedig az állami nyugdíj 75%-a illeti meg őket, a fennmaradó 25%-ot magánpénztári megtakarításaikból kapják. A törvénymódosítások pedig a nyugdíjjogosultságot jelentő szolgálati idő számításánál az eddig ledolgozott éveiket változatlanul figyelembe veszik.

Az EJEB szerint tehát a panaszos magántulajdonhoz fűződő joga nem sérült, hiszen a jövőben is joggal tarthat igényt nyugdíjra a foglalkoztatása alatt fizetett járulékok alapján, függetlenül attól, hogy azok állami vagy magánkézben lévő nyugdíjpénztárba folytak be.

²² The European Court of Human Rights (Second Section), sitting on 15 January 2013, DECISION, Application no. 34929/11, E.B., against Hungary.

2.6. Önellenőrző kérdések

- Ismertesse a társadalombiztosítás célját és területeit!
- Milyen egészségbiztosítási modelleket ismer?
- Mit jelent a felosztó-kirovó és a járulékfedezeti elv?
- Miben különbözik az állami és a magánnyugdíjrendszer?
- Milyen bevételi forrásokból gazdálkodik a Nyugdíjbiztosítási Alap?
- Milyen bevételi forrásokból gazdálkodik az Egészségbiztosítási Alap?

2.7. Érdekességek

- Információk a nyugdíj-előtakarékossági számlákról. Elérhető: <https://nyugdijbiztositas.com/nyesz-szamlak-osszehasonlitasa/#> (Letöltve: 2018. 04. 26.)
- Az Alkotmánybíróság kukába dobja a nyugdíjügyet. Elérhető: https://index.hu/gazdasag/magyar/2011/12/15/az_alkotmanybirosag_kukaba_dobja_a_nyugdijugyet (Letöltve: 2018. 04. 28.)
- Ennyi volt: államadósság-csökkentésre költötte a kormány a nyugdíjvagyont. Elérhető: http://nol.hu/gazdasag/20140205-eluszott_a_nyugdijvagyon-1442547 (Letöltve: 2018. 04. 11.)

Felhasznált irodalom

- BALOGH Gábor (1996): *Társadalombiztosítási ismeretek: Bevezetés a társadalombiztosítás-tanba*. Budapest, Corvinus.
- CSÁKÓ Beáta (2017): Társadalombiztosítás dióhéjban. *Országgyűlés Hivatala Infójegyzet*, 37. sz. 1–4.
- ELEK Diána (2014): Egészségbiztosítás az Európai Unióban. *Adó*, 28. évf. 12–13. sz. 91–95.
- KARNER Cecília (2008): Nemzetközi egészségügyi finanszírozási modellek és az állam szerepvállalása. *Egészségügyi Gazdasági Szemle*, 46. évf. 2. sz. 3–12.
- MIHÁLYI Péter (2003): *Bevezetés az egészségügy közgazdaságtanába*. Veszprém, Veszprémi Egyetemi Kiadó.

- NYÁRI János (2010): *A társadalombiztosítás elvi alapjai, története és rendszere*. Budapest, BCE.
- RAGÁNY Károly (2014): *Az egészségügyi rendszerek jellemzői*. Budapest, SOTE.
- ZSUGYEL János szerk. (2009): *A közpénzügyek nagy kézikönyve*. Budapest, CompLex.
- The European Court of Human Rights (Second Section), sitting on 15 January 2013, DECISION, Application no. 34929/11, E.B., against Hungary.

3. FEJEZET

Költségvetési szervek

*Csűrös Gabriella*²³

Eset

Dr. Jó Jakab, a Minta Megyei Kormányhivatal Példa Járási Hivatal Gyámügyi Osztályának vezetője azt tapasztalja, hogy az osztályán fogytán vannak az irodaszerek. Mivel költségvetési szervként működnek, közpénzekkel, közvagyonnal gazdálkodnak, a közpénzek védelme érdekében kötöttebb szabályok vonatkoznak a gazdálkodásukra, mint például a gazdálkodó szervezetekre, illetve magánszemélyekre. Ön szerint hogyan kerül sor az irodaszerek beszerzésére?

Kapcsolódó kérdések

- Milyen költségvetési szerv a járási hivatal?
- Jogosult-e önállóan beszerezni eszközöket, gazdálkodási feladatokat ellátni?

3.1. A költségvetési szerv fogalma

Az államháztartás intézményi közeget alapvetően a költségvetési szervek adják, a költségvetési gazdálkodás legfontosabb intézményi szereplői (NAGY 2017, 1–3). A költségvetési szervek mindig közfeladatot látnak el, noha közfeladatot nemcsak költségvetési szervek láthatnak el, hanem például gazdálkodó szervezetek, civil szervezetek, illetve egyház is. Részt

²³ Csűrös Gabriella egyetemi adjunktus, DE ÁJK Pénzügyi Jog és Közmenedzsment Tanszék.

vesznek a költségvetési eljárásban a tervezéstől egészen a beszámolásig, illetve a költségvetési szervek a költségvetés tényleges végrehajtói, a közfeladat-ellátás alapegységei. Költségvetési szervnek minősülnek például a minisztériumok, megyei kormányhivatalok, városi könyvtárak, meghatározott oktatási és nevelési intézmények (pl. állami egyetemek, önkormányzati óvodák). A költségvetési szervek száma és gazdasági súlya egyaránt jelentős, hiszen az államháztartás alrendszerében több mint nyolcezer költségvetési szerv működik több százezer embert foglalkoztatva (SIVÁK–SZEMLÉR–VIGVÁRI 2013, 89). Mivel mindennapjainkat át- és átszövik a költségvetési szervek által ellátott közfeladatok, hasznos a költségvetési szervekre vonatkozó alapvető ismereteket összegezni.

A költségvetési szerv szerepelt a korábbi polgári jogi szabályozásban,²⁴ szemben az új Polgári Törvénykönyvvel, amely nem tér ki külön a költségvetési szervek szabályozására. A költségvetési szervet mint közjogi szervezetet az alábbiak szerint tudjuk *megkülönböztetni a magánjogi szervektől*.

3.1. táblázat

A közjogi és magánjogi szervek elhatárolása

Jellemzők	Közjogi szerv	Magánjogi szerv
Létrejött	– egyoldalú nyilatkozat – vagyonekülönítés	– megállapodás – vagyonegyesítés
Szabályozása	– Áht., Áht-vh. Korm. rend., egyéb	– Ptk.
Célja	– közcél: állami feladatok ellátása, társadalmi szükségletek kielégítése	– egyéni, fogyasztói szükségletek kielégítése
Felelőssége	– polgári jogi viszonyokban korlátlan	– adott szervezeti formától függ

Forrás: saját szerkesztés

A költségvetési szerv jogszabályban vagy alapító okiratban meghatározott közfeladat ellátására létrejött jogi személy. A költségvetési szervekre vonatkozóan az alapvető szabályokat az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (a továbbiakban: Áht.) (7–11. §, 11/A–11/E. §) tartalmazza, a részletszabályokat az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról

²⁴ 1959. évi IV. törvény 36–37. §.

szóló 368/2011. (XII. 31.) kormányrendelet (a továbbiakban: Ávr.) (3–14. §) rögzíti, emellett az egyes költségvetési szervekre külön jogszabályok is tartalmazhatnak rendelkezéseket.

A költségvetési szerv jellemzői: a MÁK által törzskönyvi nyilvántartásba vett jogi személy, amely az államháztartás részét képezi, alapvetően költségvetési forrásokból gazdálkodik, közfeladatot lát el (közfeladat-ellátási kötelezettség):

- közérdekből;
- alaptevékenységként;
- nem profitorientáltan (nem haszonszerzés céljából);
- jogszabályban, alapító okiratban meghatározott működési körben és illetékességi területén;
- jogszabályban, alapító okiratban meghatározott szerv/személy irányítása vagy felügyelete mellett;
- jogszabályban, alapító okiratban meghatározott követelmények és feltételek alapján.

3.2. A költségvetési szerv alapítása és megszüntetése

3.2.1. Az alapítás

A költségvetési szervek létrehozása kapcsán meghatározhatjuk az alapításra jogosultak körét, az alapítható költségvetési szervek típusait, az alapítás feltételeit és az alapítás módját (ezekről összefoglalóan lásd a 3.2. táblázatot).

Költségvetési szerv akkor alapítható, ha:

- a közfeladat alaptevékenységként való ellátása ekként biztosítható;
- az ellátandó feladat hatékonyan teljesíthető;
- a működéséhez szükséges feltételek adottak;
- a költségvetési szerv működtetéséhez szükséges pénzügyi fedezet rendelkezésre áll.²⁵

A költségvetési szervet meg kell szüntetni, ha az alapítás előbbi feltételei tartósan nem állnak fenn.²⁶

²⁵ Áht. 7/A. §.

²⁶ Áht. 11. §.

Az alapítás kétféleképpen történhet:

- alapító okirattal,
- jogszabállyal és alapító okirattal.

A közös alapításról megállapodást kell kötni.

Az általános szabály az *alapító okirattal* történő alapítás. Az Ávr. 5. §-a meghatározza az alapító okirat kötelező tartalmi elemeit. Az alapító okirat tartalmazza a költségvetési szerv:

- megnevezését magyar nyelven;
- székhelyét, telephelyeit;
- az alapításáról rendelkező jogszabály teljes megjelölését (ha az alapításról jogszabály rendelkezett);
- irányító szervének vagy felügyeleti szervének megnevezését, székhelyét;
- illetékességét, működési területét;
- közfeladatát, alaptevékenységét, ezek kormányzati funkció szerinti megjelölését és főtevékenységének államháztartási szakágazati besorolását;
- vezetőjének megbízási rendjét;
- az alkalmazásában álló személyek jogviszonyának megjelölését.

Az alapító okirat – a fent foglaltakon túl – az alábbiak fennállása esetén tartalmazza a költségvetési szerv

- megnevezését idegen nyelven, és rövidített nevét;
- jogelődjének megnevezését, székhelyét;
- vállalkozási tevékenysége felső határát a módosított kiadási előirányzatok arányában;
- megszűnésének időpontját vagy pontos feltételét, ha határozott időre vagy bizonyos feltétel bekövetkeztéig hozzák létre.

3.2. táblázat
A költségvetési szervek alapításának szabályai

Alapításra jogosult alapító szerv	Alapított költségvetési szerv	A létrehozás speciális szabályai	
Országgyűlés	központi költségvetési szerv	Az alapító okiratot az irányító szerv adja ki (az alábbiak esetében azonban a miniszterelnök: minisztérium, Miniszterelnöki Kormányiroda, kormányhivatal). A kormány irányítása, felügyelete alá tartozó költségvetési szerv alapító okiratának kiadásához, módosításához az államháztartásért felelős miniszter előzetes egyetértése kell (kivéve ha ME, honvédelmi min. az alapító).	jogszabály + alapító okirat
Kormány			
Miniszter			
Köztestület	köztestületi költségvetési szerv		alapító okirattal (amit az alapító szerv ad ki)
– helyi önkormányzat; – helyi önkormányzatok társulása; – térségi fejlesztési tanács; – átalakult nemzetiségi önkormányzat	helyi önkormányzati költségvetési szerv	Más vagy ugyanolyan szervvel közösen is alapíthat.	
– országos nemzetiségi önkormányzat; – ezek társulása	országos nemzetiségi önkormányzati költségvetési szerv		
– helyi nemzetiségi önkormányzat; – ezek társulása	helyi nemzetiségi önkormányzati költségvetési szerv		

Forrás: saját szerkesztés

Az alapító okirat mellett a költségvetési szerv működését belső szabályzatok is rendezik, mint például a szervezeti működési szabályzat, a szervezeti egységek ügyrendje, a gazdálkodás rendjét meghatározó belső szabályzat.

Az alapítás tekintetében speciális esetet jelent a *kiválás*. A költségvetési szervből való kiválás esetén a már létező költségvetési szerv alapító okiratának módosítására kerül sor, és ezt követően a költségvetési szerv tovább működik. A kivált költségvetési szerv pedig az alapításra vonatkozó szabályok szerint új költségvetési szervként jön létre.

A költségvetési szerv a Magyar Államkincstár által vezetett *törzskönyvi nyilvántartásba való bejegyzéssel*, a bejegyzés napján jön létre. A kincstár nyilvántartást valamennyi törzskönyvi jogi személyről vezet. Törzskönyvi jogi személy a költségvetési szerv, a helyi önkormányzat, a nemzetiségi önkormányzat, a társulás, a térségi fejlesztési tanács, köztestület, egyéb jogi személy (költségvetési szervek gazdálkodási szabályait alkalmazó jogi személy). A kincstár által vezetett nyilvántartás közhiteles, nyilvános, hatóságai nyilvántartásnak minősül.

3.2.2. *A megszüntetés*

A költségvetési szerv megszüntetése történhet jogutódlással és jogutód nélkül. A költségvetési szerv *általános jogutódlással* történő megszüntetése átalakítással történhet. *Átalakítás*²⁷ az egyesítés, a szétválás, vagy ha a megszüntetett költségvetési szerv *jogutódjaként új költségvetési szerv alakul*.

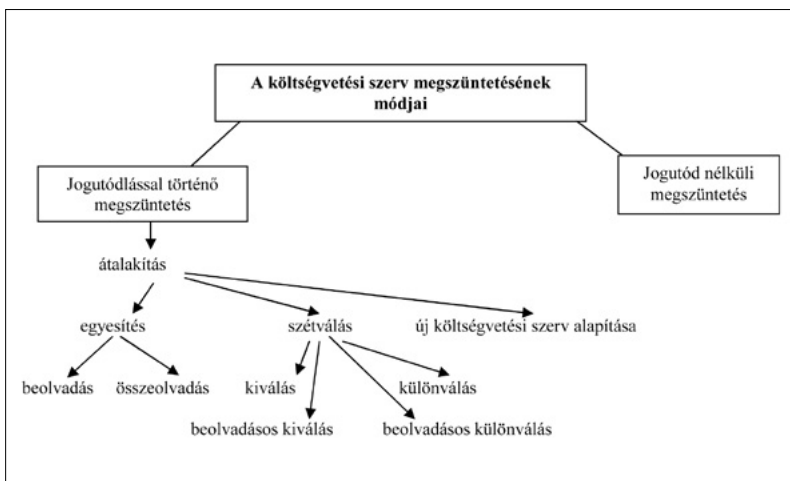
A költségvetési szervek *egyesítése* történhet beolvadással vagy összeolvadással. Beolvadás esetén a beolvadó költségvetési szerv megszűnik, jogutódja az egyesítésben részt vevő másik költségvetési szerv lesz. Összeolvadás esetén az összeolvadó költségvetési szervek megszűnnek, jogutódjuk az átalakítással létrejövő új költségvetési szerv.

A költségvetési szerv megszűnhet *szétválással*. Ennek alapesetei, amikor több költségvetési szerv válik szét kiválás vagy különválás útján. Kiválás esetén a kiválással érintett költségvetési szerv fennmarad, és a kiválással érintett szervezeti egységéből önálló költségvetési szerv jön létre. Különválás

²⁷ Költségvetési szerv közös átalakítására is sor kerülhet a közös alapításhoz hasonlóan. Erről lásd: Áht. 11. § (3c) bek.

esetén a különváló költségvetési szerv megszűnik, és a létrejövő költségvetési szervek lesznek a jogutódok. A szétválás speciális esetei a beolvasásos kiválás és a beolvasásos különválás. Beolvasásos kiválás esetén a kiváló szervezeti egység már működő költségvetési szervbe mint jogutódba olvad be. Beolvasásos különválás esetén pedig a költségvetési szervből különváló szervezeti egységek már működő költségvetési szervbe mint jogutódokba olvadnak be.

Az általános jogutódlással történő megszüntetés a költségvetési szervvel szemben fennálló követeléseket nem teszi lejárttá, hanem eredeti feltételek szerint a jogutódokat terheli azok teljesítése.



3.1. ábra

A költségvetési szerv megszüntetésének módjai

Forrás: saját szerkesztés

A *jogutód nélküli megszüntetés* esetén a megszűnő szerv jogai és kötelezettségei a jövőre nézve megszűnnek, a megszűnés napján fennálló kötelezettségek teljesítéséért és jogok gyakorlásáért az alapító szerv felel.

Amint azt már említettük, amennyiben az alapítás törvényi feltételei (Áht. 7/A. §) tartósan nem állnak fenn, a költségvetési szervet meg kell szüntetni.

A költségvetési szerv megszüntetésével kapcsolatosan szigorú eljárási szabályok érvényesülnek, hasonlóan az alapításhoz. Fontos, hogy

az *irányító szervnek* gondoskodnia kell a közfeladat jövőbeni ellátásáról, ha szükséges, illetve a költségvetési szerv megszűnésével kapcsolatos feladatok ellátásáról. Ilyen a leltározás, beszámolókészítés, továbbá a vagyónátadással, díjbeszedéssel, a foglalkoztatással és az esetleges hatósági engedélyekkel összefüggő feladatok ellátása.

A költségvetési szerv megszüntetéséről – jogszabállyal alapított költségvetési szerv esetén – jogszabályban, egyébként *megszüntető okiratban* kell rendelkezni. A megszüntető jogszabálynak, okiratnak rendelkeznie kell az alapító okiratban meghatározottakról, továbbá az Ávr. 14. § (2)–(3) bekezdéseiben meghatározott adatokról (ilyen pl. a megszűnés módja, a megszüntetés oka, a közfeladat jövőbeni ellátása, az utolsó kötelezettségvállalás napja stb.). A költségvetési szerv megszüntetésének többféle oka lehet. Előfordulhat, hogy a közfeladat ellátása iránti szükséglet megszűnt. Ebben az esetben nem kell rendelkezni a közfeladat továbbviteléről, de egyéb esetben erről gondoskodni kell, és a közfeladatot más költségvetési szervnek át kell vennie. A megszűnés oka lehet, hogy a költségvetési szerv nem tudja ellátni a közfeladatot, vagy nincs pénzügyi fedezet a közfeladat-ellátásra (NAGY 2012, 339–343). Fontos megjelölni a megszűnés esetén az utolsó kötelezettségvállalás napját, mert az ezzel ellentétes kötelezettségvállalás semmis. A költségvetési szerv megszűnéséhez szükséges, hogy a törzskönyvi nyilvántartásból töröljék, így a szerv a törlés napjával szűnik meg (NAGY 2014, 13).

3.3. A költségvetési szervek típusai

A költségvetési szerveket többféleképpen csoportosíthatjuk. A szabályozás alapján a következő főbb szempontok szerint osztályozhatjuk a költségvetési szerveket:

- alapítók szerint;
- gazdálkodási feladat ellátási módja szerint;
- pénzgazdálkodás szerint;
- egyéb.

3.3.1. Az alapítók szerinti csoportosítás

A költségvetési szervek alapítók szerinti megkülönböztetése egyben az államháztartás alrendszereiben elfoglalt helyét és szerepét

is megmutatja e szervezeteknek. Az alapító személyéből eredően eltérőek a költségvetési szervezetekkel kapcsolatos eljárási szabályok, irányítási és néhány esetben a gazdálkodási szabályok (ZSUGYEL 2009, 84). Az osztályozás alapját az alapítási szabályok adják (ki, milyen költségvetési szervezet alapíthat, hogyan), amelyek fentebb már ismertetésre kerültek.

3.3.2. *A gazdálkodási feladat ellátási módja szerinti csoportosítás*

A másik csoportosítási lehetőség a gazdálkodási feladat ellátási módja szerinti megkülönböztetés, amely alapján saját gazdasági szervezettel rendelkező, valamint gazdasági szervezettel nem rendelkező költségvetési szervezetet különíthetünk el.²⁸

A saját gazdasági szervezettel rendelkező költségvetési szerv olyan költségvetési szerv, amelynek önálló gazdálkodási jogköre és felelőssége van, így nemcsak szakmai szervezeti egységgel rendelkezik, hanem gazdasági szervezeti egységgel is.

A gazdasági szervezet a gazdálkodási feladatok ellátásáért felelős szervezeti egység. A gazdasági szervezet feladatai:

- a költségvetési szerv működtetése;
- a költségvetés tervezése;
- az előirányzatok módosítása, átcsoportosítása, felhasználása;
- a finanszírozási, pénzügyi számviteli rend betartása;
- a beszámolás, adatszolgáltatás;
- a vagyon használata és védelme.

A feladatok egy részénél (működtetés [üzemeltetés], vagyonhasználat, vagyonvédelem) lehetőség van a feladatok ellátására a gazdasági szervezeten kívül, szolgáltatás megrendelése útján.

- A gazdasági szervezet élén a gazdasági vezető áll,
- aki vezeti és ellenőrzi a gazdasági szervezetet és felelős a számára meghatározott feladatok ellátásáért;
 - a feladatait a költségvetési szerv vezetőjének közvetlen vezetése és ellenőrzése mellett látja el, az általa ellátott feladatok tekintetében a költségvetési szerv vezetőjének helyettese;

²⁸ Ávr. 7–12. §.

- akit a költségvetési szerv irányításáért, illetve felügyeletéért felelős személy nevez ki, illetve ment fel.

Gazdasági szervezettel nem rendelkező költségvetési szerv kizárólag szakmai szervezeti egységekre tagozódik, nincs elkülönült gazdasági szervezete.

A korábbi szabályozástól eltérően jelenleg csak az alkalmazotti létszámra tekintettel határozza meg a jogalkotó azokat az eseteket, amikor gazdasági szervezettel nem rendelkezik a költségvetési szerv. Az Áht. 10. § (4) bekezdés alapján, ha a költségvetési szervnél az éves átlagos statisztikai állományi létszám

- a 100 főt nem éri el, akkor fő szabály szerint gazdasági szervezettel nem rendelkezik (kivéve pl. önkormányzati hivatal, alaptevékenységként gazdálkodási feladatok ellátására létrehozott költségvetési szerv stb.);
- a 100 főt eléri, akkor lesz gazdasági szervezettel nem rendelkező a költségvetési szerv, ha az irányító szerv úgy dönt.

A költségvetési szervnél tehát nincs gazdasági szervezet, de a gazdálkodási feladatokat el kell látni, amelynek egy másik gazdasági szervezettel rendelkező költségvetési szerv tesz eleget.²⁹ A költségvetési szerv munkamegosztási megállapodást köt a gazdálkodási feladatok ellátására a gazdasági szervezettel rendelkező költségvetési szervvel, amely megállapodást az irányító szerv hagyja jóvá. A munkamegosztási megállapodásnak tartalmaznia kell, hogy az adott gazdálkodással kapcsolatos feladatot mely költségvetési szerv látja el (egy feladatra csak egy költségvetési szerv jelölhető ki).

A költségvetési szerv a személyi juttatásokkal és az azokhoz kapcsolódó járulékok és egyéb közterhek előirányzataival minden esetben rendelkezik; a működtetéshez, a vagyon használatához, valamint a közterhekhez nem tartozó, a közfeladatai ellátásához szükséges egyéb előirányzataival jogszabály vagy az irányító szerv döntése alapján rendelkezik.

²⁹ A szabályozás azt is lehetővé teszi egyes költségvetési szervek vonatkozásában, hogy gazdasági szervezet hiányában is saját maga ellássa a gazdálkodási feladatait. Ilyen költségvetési szerv lehet az önkormányzati hivatal, illetve a társulási tanács munkaszervezeti feladatát ellátó költségvetési szerv.

3.3.3. A pénzgazdálkodás szerinti csoportosítás

A pénzgazdálkodás szerint kincstári körhöz tartozó, kincstári körön kívüli számlatulajdonosok és kincstári körön kívüli költségvetési szervek különböztethetők meg.

Kincstári körhöz tartoznak az államháztartás központi alrendszerébe tartozó jogi személyek és előirányzatok. A kincstári körhöz tartozók a fizetési számlákat – speciális célt szolgáló számlák (pl. lakásvásárlás munkáltatói támogatása) és devizaeszközök kivételével – kizárólag a kincstárnál vezethetik.

A kincstári körön kívüli számlatulajdonosok a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetnek minősülő jogi személyek (a megyei önkormányzatok és hivatalai kivételével). Ezek:

- a térségi fejlesztési tanács és azok költségvetési szervként működő munkaszervezetei;
- a megyei önkormányzatok és hivatalai;
- a Nemzeti Média és Hírközlési Hatóság és annak Médiatanácsa;
- a Médiaszolgáltatás-támogató és Vagyonkezelő Alap;
- az MNV Zrt.;
- a Diákhitel Központ Zrt.;
- a Nemzeti Eszközkezelő Zrt.;
- a közalapítványok (az Országgyűlés, a kormány és a megyei önkormányzat által alapított);
- az állam – Nvt. alapján – többségi befolyása alatt álló nonprofit gazdasági társaságok;
- a Nemzeti Üdülési Szolgálat.

A kincstári körön kívüli számlatulajdonosok szoros kapcsolatban állnak az államháztartással, ezért a kincstárnál vezetnek fizetési számlát és devizaeszközök kezelésére devizaszámlát; fő szabály szerint értékpapírszámlával nem rendelkezhetnek; átmenetileg szabad pénzeszközöiket pedig kizárólag a kincstár által értékesített állampapírok vásárlásával hasznosíthatják.³⁰

³⁰ Minden esetben vannak kivételek, ezekről lásd: Áht. 79. §.

A kincstári körön kívüli költségvetési szervek nem kötelesek a kincstárnál számlát vezetni. A települési önkormányzat, a nemzetiségi önkormányzat³¹ és a társulás fizetési számláját – választása alapján – egy belső hitelfelvetés vagy a kincstár vezeti, továbbá a kincstár vezeti a nem központi kormányzati alrendszerbe tartozó köztestület és bevett egyház megbízása esetén azok fizetési számláit is.

3.4. A költségvetési szerv működése

A költségvetési szerv élén a *költségvetési szerv vezetője* áll, aki felelős a közfeladatok – jogszabályban, alapító okiratban, belső szabályzatban foglaltaknak megfelelő – ellátásáért, valamint a költségvetési szerv számára jogszabályban előírt kötelezettségek teljesítéséért.³² A költségvetési szerv vezetője – helyettesítés kivételével – más költségvetési szervnél nem lehet vezető. Az államháztartási törvény a vezetői feladatokat részletesen nem határozza meg, ennek a szabályozását az ágazati rendelkezésekre, belső szabályzatokra bízta.

Az államháztartási szabályozás a *költségvetési szerv tevékenységét* két kategóriára bontja, alaptevékenységre és vállalkozási tevékenységre. Az *alaptevékenység* a jogszabály vagy alapító okirat által szakmai alapfeladatként meghatározott, valamint a szakmai alapfeladatai ellátását segítő más tevékenység, amelyeket nem hasznoszerzés céljából végez. Fő szabály szerint a költségvetési szervnek a rendelkezésre álló kapacitásokat a szakmai alapfeladat ellátására kell felhasználnia. Kivételesen az időlegesen szabad kapacitásait nem kötelezően végzett tevékenységre – így vállalkozási tevékenység végzése céljából – is hasznosíthatja.³³ A *vállalkozási tevékenység* hasznoszerzés céljából, államháztartáson kívüli forrásból, nem kötelezően végzett termelő-, szolgáltató-, értékesítő tevékenység. A vállalkozási tevékenység – szemben az alaptevékenységgel – piaci

³¹ Ha a települési önkormányzat fizetési számláját egyébként nem a kincstár vezeti, attól emellett az európai uniós forrásból nyújtott költségvetési támogatások fogadására a kincstárnál fizetési számlát tarthat fenn.

³² Az Áht. 9–9/B. § meghatározza a költségvetési szerv tevékenysége felett irányítási, felügyeleti jogkörrel rendelkező jogosultságait.

³³ A mai egységes szabályozástól eltérően egy korábbi Áht. szabályozás különbséget tett az alaptevékenységek között, és jellegük alapján kategorizálta a költségvetési szerveket (közhatalmi költségvetési szerv, közintézmény, közintézet, közüzem).

magatartásnak minősül, tehát vonatkoznak rá a magánjogi szabályok, de a közjogi szabályozás is keretek közé szorítja a tevékenység végzését (NAGY 2014, 13). Vállalkozási tevékenység nem folytatható az alábbi kiadási előirányzatok terhére:

- a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai;
- az elkülönített állami pénzalapok;
- a központi és fejezeti kezelésű előirányzatok.

A vállalkozási tevékenység jellemzői:

- nem veszélyeztetheti az alaptevékenységből eredő kötelezettségeket;
- az alapító okiratban és belső szabályzatokban meghatározott keretek között végezhető;
- az így keletkező bevételeket és felmerülő kiadásokat elkülönülten kell vezetni;
- vállalkozási tevékenységre nem használhatók fel a közhatalmi bevételek és az ellátási díjak.

A vállalkozási tevékenységnél alapvető cél, hogy önfinanszírozó legyen, azaz a vállalkozási tevékenység bevételeinek fedeznie kell a tevékenységgel összefüggő közvetlen és közvetett kiadásokat és az amortizációt. A vállalkozási tevékenység eredménye a *vállalkozási maradvány*, amely a számviteli szabályok alapján megállapított speciális eredménykategória. A vállalkozási maradvány lehet pozitív vagy negatív attól függően, hogy eredményesen vagy veszteséggel végzi a vállalkozási tevékenységét a költségvetési szerv.

Amennyiben a vállalkozási tevékenység eredményes és pozitív a vállalkozási maradvány, a költségvetési szervet befizetési kötelezettség terheli a központi költségvetésbe, illetve az államháztartás önkormányzati alrendszerébe tartozó költségvetési szerv esetén az irányító szerv költségvetésébe. A befizetési kötelezettség mértéke a társasági adó mértékével megegyező hányad (9%). A költségvetési szerveket tehát vállalkozási tevékenységük után hasonló fizetési kötelezettség terheli, mint a piaci szereplőket, vállalkozásokat.

A költségvetési szerv a vállalkozási maradvány befizetési kötelezettséggel csökkentett részéből vállalkozási tartalékot képez, amely felhasználható többek között a vállalkozási tevékenység veszteségének rendezésére és az alaptevékenység körébe tartozó fizetési kötelezettség teljesítésére is (NAGY 2014, 13).

A veszteséges vállalkozási tevékenységgel keletkező negatív vállalkozási maradvány nem veszélyeztetheti a közfeladat-ellátást, a költségvetési szerv gazdálkodását, ezért az Ávr. 3. § (3) bekezdése értelmében a költségvetési szerv vállalkozási tevékenységének az (összesített) maradványa nem lehet negatív! A keletkező veszteséget a korábbi évek során képzett és fel nem használt vállalkozási tartalékból kell fedezni, vagy a vállalkozási tevékenységet megszüntetni.

A közfeladat-ellátás nemcsak költségvetési szervek útján történhet, hanem például gazdálkodó szervezetek útján is, ezek között pedig speciális szereplők az állami, önkormányzati tulajdonban lévő gazdasági társaságok (VARGA 2017). Ekkor a feladatellátás intézményi keretei változhatnak (költségvetési szerv helyett köztulajdonban lévő gazdasági társaság lát el közfeladatot, vagy fordítva). Az állami feladatellátásnak központi költségvetési szerv általi átvételét a kizárólagosan állami tulajdonú gazdasági társaságtól az államháztartási törvény teszi lehetővé (erről lásd Áht. 11/A–11/F. §, Ávr. 14. §).

3.5. A költségvetési szerv gazdálkodásának korlátai

A költségvetési szerv gazdálkodásánál különbséget kell tenni a vagyongazdálkodás és a pénzgazdálkodás³⁴ között, továbbá ezekhez kapcsolódik a költségvetési szervek gazdálkodásának ellenőrzése³⁵ is. Ezeket jelen fejezet keretében nem tárgyaljuk, az alábbiakban csupán a gazdálkodást korlátozó és tiltó rendelkezéseket mutatjuk be.

A költségvetési szervek a közjogi szabályozás, a költségvetési gazdálkodás és közfeladat-ellátás miatt speciális helyzetű szervek, ezért nem minden olyan ügylet megkötésére jogosultak, amelyekre a magánjogi gazdálkodó szervezetek. Az államháztartási törvény meghatározza a költségvetési szervek gazdálkodásának jogi garanciarendszerét, amely áll a gazdálkodást korlátozó és tiltó szabályokból (SIMON 2007, 155). A költségvetési szervek gazdálkodására vonatkozóan az alábbi korlátozókat, tilalmakat szabályozza az Áht. 41–42. §-a.

³⁴ A költségvetési szerv pénzgazdálkodása a költségvetés végrehajtása keretében képezte vizsgálatunk tárgyát. Erről lásd: CSÜRÖS 2015, 36–39, továbbá LENTNER 2018, 91–112.

³⁵ Az államháztartási ellenőrzésről lásd a 4. fejezetet, illetve ERDŐS 2014; LENTNER 2017.

1. Szervezet létrehozása, szervezethez való csatlakozás:

A költségvetési szerv fő szabály szerint jogi személyt, jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetet nem hozhat létre, abban tagsági, részesedési viszonyt nem szerezhet, és ahhoz nem csatlakozhat.

2. Támogatás, ellenérték nélküli kötelezettség vállalása:

A központi költségvetési szerv költségvetéséből támogatás, adomány, más ellenérték nélküli kötelezettség nem vállalható, valamint kifizetés nem teljesíthető. A korlátozó szabály alól kivételt képeznek azok az esetek, amikor a támogatás a jogszabály által meghatározott speciális célra irányul:

- munkáltatói kölcsön, támogatás (a foglalkoztatottjai számára);
- a saját foglalkoztatottak jóléti célú tevékenységet végző szervezetének támogatása;
- az ellátottak pénzbeli juttatása.

3. A gazdálkodást tiltó szabályok:

Ezek célja a gazdálkodás biztonságának megőrzése, a költségvetési szervek jövőbeni eladósodásának megakadályozása, a költségvetési egyensúly fenntartásának biztosítása. A költségvetési szerv:

- adósságkeletkeztető ügyletet³⁶ nem köthet;
- értékpapírt nem bocsáthat ki, nem szerezhet meg (a törvényben meghatározott kivétellel);
- garanciát, kezességet nem vállalhat (fizetési kötelezettség átvállalásáról kizárólag az Országgyűlés dönthet a központi költségvetésről szóló törvényben);
- faktoringot magában foglaló szerződést nem köthet (NAGY 2007, 453–468);
- kiadási előirányzatai terhére nem köthet átláthatónak nem minősülő szervezettel visszerthes szerződést, már létrejött szerződés alapján nem teljesíthet kifizetést számára;
- az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szerv³⁷ által kiszabott és beszedett bírság, annak késedelmi kamata és pótléka a költségvetési szervnél és területi szerveinél nem használható fel.

³⁶ 2011. évi CXCV. törvény 3. § (1) bek.

³⁷ Az önálló szabályozó szerv kivételével!

A beszedett bírság, késedelmi kamat, pótlék – a bírságból jogszabály alapján a helyi önkormányzatot megillető rész kivételével – központi költségvetési bevétel képez, és a kincstár által e célra létrehozott központosított beszedési számlára lehet beszedni.

A jogerősen kiszabott és meg nem fizetett bírság köztartozásnak minősül, és az Ákr. 134. §-ában foglaltak szerint (alap esetben szintén a NAV által) vagy adók módjára kell behajtani.

3.6. Vissza az esethez

Az eset megoldásához a költségvetési szervek csoportosításánál említettek nyújtanak segítséget. A járási hivatalok központi költségvetési szervek, számlájukat a MÁK vezeti. Mivel saját gazdasági szervezettel nem rendelkeznek, a gazdálkodási feladatokat az illetékes megyei kormányhivatal látja el. A Példa Járási Hivatal működési kiadásai keretében személyi és dologi kiadások merülnek fel. A személyi kiadásokhoz kapcsolódó bérszámfejtéseket, továbbá az egyes szervezeti egységeknél (esetünkben a gyámügyi osztálynál) felmerülő eszközbeszerzéseket az illetékes megyei kormányhivatal pénzügyi és gazdálkodási főosztálya látja el.

A gyámügyi osztály-vezető minden hónap 5. napjáig gondoskodik az osztályán beszerzendő eszközök összesítéséről. Az eszközigenylések koordinálásáért felelős igazgatási ügyintéző összesíti a hivatal igényeit, felvezeti azokat egy eszközigenylő táblázatba, majd a járási hivatal nevében ezt az összesítő táblázatot mint igénybejelentőt továbbítja a felettes megyei kormányhivatal pénzügyi és gazdálkodási főosztályára. A főosztályon belül a beszerzési osztály megvizsgálja, hogy az eszköz vonatkozásában van-e eszközbeszerzési tilalom. Amennyiben nincs, a szabad dologi előirányzatok terhére megrendelöt készít, amelyet összeghatártól függően a kötelezettségvállalásra jogosult aláír, megrendelve ezzel az eszközt. Meghatározott értékhatár feletti eszközbeszerzés és szolgáltatásvásárlás esetén közbeszerzési eljárás előzi meg a beszerzést. A központi költségvetési szervek, így a járási hivatalok is, bizonyos termékkörök (így például az irodaszerek) közbeszerzésekor kötelesek az állam által működtetett központosított közbeszerzési portálon keresztül beszerezni a terméket, szolgáltatást. Az irodaszerek központi (köz)beszerzését követően a kormányhivatal belső postajárattal eljuttatja a megrendelt eszközöket Példa

Járási Hivatalhoz, az átadás-átvétel tényét rögzítik, illetve aláírásukkal ellátják az átadás-átvételi ívet.

3.7. Önellenőrző kérdések

- A jogutódlással történő megszűnés eseteit az alábbi pénzügyi jogi példák is szemléltetik. Helyettesítse be a megfelelő kifejezést!
2011-ben az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH), valamint a Vám- és Pénzügyőrség Országos Parancsnoksága jogutódlással megszűnt, jogutódjuk az útján létrejött új költségvetési szerv, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV) lett.
2010-ben a Kormányzati Ellenőrzési Hivatalból (KEHI) az Európai Unió Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság (EUTAF), tehát a KEHI fennmaradt, és mellette új költségvetési szervként jött létre az EUTAF.
2007-ben a megyei (fővárosi) illetékhivatalok megszűntek, az adóhatóság szervezetrendszerébe integrálódtak, azaz jogutódjuk útján az akkori APEH területi szervei lettek.
- Pénzgazdálkodás alapján milyen típusai vannak a költségvetési szervezeteknek?
- Hogyan határolná el a költségvetési szervek alap- és vállalkozási tevékenységét?

3.8. Érdekességek

- Általános információ a törzskönyvi nyilvántartást érintő eljárásokról: www.allamkincstar.gov.hu/hu/koltsegvetesi-informaciok/torzskonyv_altalanos (Letöltve: 2018. 06. 24.)
- A törzskönyvi nyilvántartás-lekérdező rendszer: www.allamkincstar.gov.hu/hu/ext/torzskonyv/2 (Letöltve: 2018. 06. 24.)
- A központosított közbeszerzési rendszerről, valamint a központi beszerző szervezet feladat- és hatásköréről lásd a 168/2004. (V. 25.) Korm. rendeletet, a központosított közbeszerzési portálról és adatbázisról lásd: www.kozbeszerzes.gov.hu

Felhasznált irodalom

- CSÜRÖS Gabriella (2015): *Államháztartási alapismeretek*. Debrecen, Debreceni Egyetem. Elérhető: http://tanarkepzes.unideb.hu/szaktarnet/kiadvanyok/allamhaztartasi_alapismeretek.pdf (Letöltve: 2018. 06. 15.)
- ERDŐS Éva (2015): *Költségvetési szervek ellenőrzése*. Budapest, NKE.
- LENTNER Csaba (2018): *Kormányzati és közigazgatási feladatok közgazdasági és közpénzügyi megalapozása*. Budapest, NKE.
- LENTNER Csaba (2017): Az államháztartás számviteli alapelveinek és kontrollrendszerének vázlatos bemutatása. In ZÉMAN Zoltán szerk.: *Évtizedek a számvitelben. Controller Info Tanulmánykötet*. Budapest, Copy & Consulting Kft. 165–174.
- NAGY Zoltán (2017): Problémafelvetés a fenntartható közfeladat-ellátással kapcsolatban. In KÉKESI Tamás szerk.: *The Publications of the MultiScience – XXXI. microCAD International Multidisciplinary Scientific Conference*. Miskolc, Miskolci Egyetem. 1–8. DOI: <https://doi.org/10.26649/musci.2017.093>
- NAGY Zoltán (2007): A faktoring, mint pénzkölcsönnyújtási tevékenység. *Hitelintézetek Szemle*, 6. évf. 5. sz. 453–468.
- NAGY Zoltán (2012): A közpénzügyi támogatási jogviszony a közjogi és magánjogi szabályozás metszetében. *Publicationes Universitatis Miskolciensis Series Juridica et Politica*, 30. évf. 2. sz. 339–350.
- NAGY Zoltán (2014): *Költségvetési gazdálkodás*. Budapest, NKE.
- SIMON István (2007): *Pénzügyi jog I*. Budapest, Osiris.
- SIVÁK József – SZEMPLÉR Tamás – VIGVÁRI András (2013): *A magyar államháztartás és az Európai Unió közpénzügyei*. Budapest, CompLex.
- VARGA Judit (2017): Állami tulajdonban álló gazdasági társaságok közpénzügyi szabályozás által kijelölt mozgásteret. *Közjogi Szemle*, 10. évf. 4. sz. 45–54.
- ZSUGYEL János szerk. (2009): *A közpénzügyek nagy kézikönyve*. Budapest, CompLex.
2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról
2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról
- 368/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról

4. FEJEZET

Az államháztartási ellenőrzés központi kormányzati szintű intézményei hazánkban

*Csűrös Gabriella*³⁸

Eset

„Milliók bírságokat szabhat ki az ÁSZ a pártokra?!” 2017 decemberétől számos internetes portálon az alábbi és hasonló megjegyzéseket olvashatunk.

Az Állami Számvevőszék a 2018. évi választásokat megelőző évben egyes ellenzéki pártok és költségvetési támogatásban részesülő pártalapítványok gazdálkodását is ellenőrizte. Az egyik pártot azért is vizsgálta, mert az ÁSZ hatósági jelzést kapott arról, hogy a piaci árnál sokkal kedvezőbbben („a gazdasági társaságok hirdetési listaáraitól jelentősen elmaradó egységárak” mellett) kötött szerződéseket.

Volt olyan párt, amelyik nem tett eleget a számvevőszéki ellenőrzés lefolytatásához szükséges törvény szerinti adatszolgáltatási kötelezettségének, ezzel pedig akadályozta az ellenőrzés lefolytatását.

Az ÁSZ több esetben is „büntetett”, volt, hogy „több százmillió bírságot” szabott ki. Emellett a Számvevőszék ügyészséghez is fordult, amely nyomozni kezdett.

Kapcsolódó kérdések

- Speciális-e a közpénzekkel való gazdálkodás ellenőrzésének szabályozása a pártok esetében?
- Hol érhetjük el az ÁSZ ellenőrzéseivel kapcsolatban a hiteles adatokat?

³⁸ Csűrös Gabriella egyetemi adjunktus, DE ÁJK Pénzügyi Jog és Közmenedzsment Tanszék.

4.1. Az államháztartási ellenőrzés célja, sajátossága

Minden piaci és közpolitikai mechanizmusnak szerves része kell, hogy legyen az ellenőrzés, a kontroll. A piaci viszonyok között működő szervezetek vezetésének egyik fontos összetevője az ellenőrzés. Fayol (NYIKOS 1994, 505), a vezetéselemélet egyik klasszikusa szerint a piaci mechanizmusokra alapozva az ellenőrzés lényege a működés javítását, optimalizálását szolgáló visszacsatolás. Az ellenőrzéshez képest a gazdálkodás ellenőrzése, az ún. *penzügyi ellenőrzés* speciális jellemzőkkel bír. A pénzügyi (gazdasági) ellenőrzés alatt olyan vizsgálatokat érthetünk, amelyek az ellenőrzött szerv gazdálkodásának szabályszerűségét, illetve az ellenőrzött szervezet működésének, feladatellátásának gazdaságosságát, hatékonyságát, célszerűségét és eredményességét minősítik.

A költségvetési szervek közfeladat-ellátása, közszükséglet-kielégítése során szintén szükséges a működés, gazdálkodás ellenőrzése, amely sajátos célt is szolgál: a közpénzekkel, közvagyonnal való gazdálkodás átláthatóságát, elszámoltathatóságát, a közérdek védelmét. A költségvetési szervek gazdálkodásának kontrollját az államháztartási ellenőrzés keretében biztosítják.³⁹ A jelenleg hatályos magyar szabályozás értelmében az államháztartási ellenőrzés célja a közpénzekkel és közvagyonnal való gazdálkodás ellenőrzése a szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás, valamint a beszámolási és adatszolgáltatási kötelezettségek szabályszerű teljesítésének biztosítása.⁴⁰

4.2. Fogalmi alapok: meghatározások és elhatárolások, rendszerezés

Az államháztartási ellenőrzés kapcsán számos csoportosítási lehetőséggel találkozhatunk. Beszélhetünk külső és belső ellenőrzésről. Fontos, hogy egymástól különbözik az ellenőrzés és a kontroll fogalma, továbbá – különösen a közigazgatási tudomány területén – egymástól elhatárolandók az irányítási, felügyeleti, valamint az ellenőrzési jogosítványok⁴¹ (még ha van is köztük átfedés).

³⁹ Az államháztartási ellenőrzés fejlődéstörténetét lásd: LENTNER 2017a, 2017b, 2018.

⁴⁰ 2011. évi CXCV. törvény (a továbbiakban: Áht.) 61. § (1) bek.

⁴¹ Ezekről részletesebben lásd: ÁRVA–BALÁZS–BARTA–VESZPRÉMI 2018, 248–257, 2010. évi XLIII. törvény.

A hatályos magyar szabályozás alapján az államháztartási ellenőrzés intézményrendszerének három pillére van:

- külső, független ellenőrzés;
- kormányzati szintű ellenőrzés;
- az államháztartás belső kontrollrendszere (szervezeti szintű ellenőrzés).

Hogyan lehet a fenti fogalmakat a jelenlegi magyar szabályozással összhangban értelmezni?

A *külső ellenőrzés* a törvényhozó államhatalmi ágak, az Országgyűlésnek alárendelten végzi ellenőrzését, s egyben a hatalommegosztás érvényesülésének fontos eszköze. Tevékenysége a közpénzek felhasználását, a közvagyonnal való gazdálkodást végző, végrehajtó kormányzati szervektől független. A kormányzati szintű ellenőrzés a végrehajtó hatalmi ágak alárendelten működik, így tevékenysége attól már nem független. Ha az államhatalmi ágak rendszerében vizsgáljuk, akkor tehát ezt is nevezhetjük ún. belső ellenőrzésnek, mert a végrehajtó hatalmi ágak alárendelt, azon belüli szerv végzi az ellenőrzést. Az államháztartás belső kontrollrendszere pedig már a költségvetési szervek szintjén megvalósuló, a költségvetési szerv vezetője által kialakított és működtetett kontroll, amelynek részét képezi a belső ellenőrzés. A *belső ellenőrzésnek* tehát két értelmezési tartománya lehet: tágabb értelemben lefedi a végrehajtó hatalmi ághoz tartozó szervek által végzett ellenőrzést (amelynek ellentétpárja a kizárólag a törvényhozó hatalmi ágak alárendelt szervek, intézmények által végzett külső ellenőrzés), szűkebb értelemben pedig a költségvetési szerv vezetője által kialakított, működtetett, kizárólag neki alárendelten ellenőrzést végző személyt vagy szervezetet értjük alatta. A jelenleg hatályos államháztartási szabályozás hazánkban a belső ellenőrzés alatt kizárólag az utóbbit érti. Megemlíthető a *felügyeleti ellenőrzés* is, amely a költségvetési szervek hierarchikus viszonyára vezethető vissza. Azon költségvetési szervek ugyanis, amelyek irányítása, felügyelete alá tartozik más költségvetési szerv, illetve szervek, azok jogosultak a nekik alárendelt szervek gazdálkodására vonatkozóan is ellenőrzést végezni. A felügyeleti ellenőrzés így megvalósulhat a törvényhozó, valamint a végrehajtó hatalmi ághoz tartozó költségvetési szervek vonatkozásában is. Előbbi felügyeleti ellenőrzésre példa, hogy az ÁSZ elnöke ellenőrizheti az ÁSZ megyei szerveinek gazdálkodását, utóbbira példa egy egyetem, amelyet ellenőrizhet az irányításáért felelős miniszter és a kormány is. Az államháztartás belső *kontrollrendszere* komplex szervezetirányítási eszköz, magában foglal

ellenőrzési funkciókat is. Olyan eljárások összessége, amelyet a kockázatok kezelése és tárgyilagos bizonyosság megszerzése érdekében alakítanak ki, és a jogszabályban, egyéb dokumentumokban (pl. módszertani útmutató), illetve a költségvetési szerv vezetője által meghatározott célok megvalósítását szolgálja.

A költségvetési ellenőrzést különböző aspektusból vizsgálhatjuk, *rendszerizhetjük*. A kutatás kiterjedhet az alábbiakra:

- az ellenőrzés alanya: az ellenőrzést végző személyek és szervek (intézményrendszer);
- az ellenőrzés tárgya: az ellenőrzött személyek, szervezetek köre;
- az ellenőrzés területi dimenziója: az ellenőrzés alanyai mely kormányzati szinten, illetve szinteken jogosultak ellenőrzést végezni;
- az ellenőrzés terjedelme, szempontjai (pl. szabályszerű, gazdaságos, hatékony, eredményes, célszerű gazdálkodás);
- az ellenőrzés folyamata;
- az ellenőrzés következményei: az ellenőrző szerv által alkalmazható eszközök, amennyiben az ellenőrző szerv az ellenőrzés során szabálysértést, rendellenességet észlel.⁴²

4.3. A központi költségvetési szervek államháztartási ellenőrzése hazánkban

Az államháztartási ellenőrzést végző személyek és szervek hazai rendszerének (ellenőrzés alanyának) a bemutatását az ellenőrzés tárgyára, szempontjaira és folyamatára figyelemmel végezzük, különös tekintettel az alkalmazható jogkövetkezményekre. Ezek alapján az államháztartási ellenőrzés – a hatályos szabályozás szerinti – három pillérét vizsgáljuk, viszont csak az államháztartás központi alrendszerének intézményeire tekintettel.

Az államháztartás legfőbb külső ellenőrző szerve az Állami Számvevőszék. Hazánkban emellett a független államháztartási ellenőrzés szereplőjeként nevesíthetjük a könyvvizsgálót és a Költségvetési Tanácsot is.⁴³

⁴² Vö.: ERDŐS 2015, 6–7.

⁴³ Az Áht. 61. § (2) bek. 2015. évi módosítása a Magyar Államkincstárat is bizonyos esetekben a külső ellenőrzés intézményeként nevesíti, noha a MÁK egyértelműen a kormány, így a végrehajtó államhatalmi ág alá tartozik, teoretikusan ezért a kormányzati szintű (belső) ellenőrzés intézménye.

A magyar államháztartási ellenőrzés második pillére a kormányzati szintű ellenőrzés, amely három szerv hatáskörébe tartozik: a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal (KEHI), az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság (EUTAF), valamint a Magyar Államkincstár (MÁK). Emellett a költségvetési (fő)felügyelő a kormányzati szinten működtetett ellenőrzés egyik sajátos szereplője hazánkban. A kormányzati ellenőrzés az ellenőrzött szerv szervezetétől függetlenül, de a mindenkori kormánynak alárendelten, a kormányzati preferenciáikra is tekintettel működik. A hatályos szabályozás értelmében⁴⁴ elsősorban a közpénzek felhasználását, a nemzeti vagyonnal való gazdálkodást, annak megóvását, a közfeladatok gazdaságos, hatékony és eredményes ellátását vizsgáló tényfeltáró, következtetéseket levonó és javaslatokat megfogalmazó ellenőrzési és tanácsadó tevékenység.

Az államháztartási ellenőrzés harmadik pillérének, a szervezeti szinten megvalósuló belső kontrollrendszernek (azon belül a monitoring-rendszernek) szerves része a belső ellenőrzés, amelyet elláthat egy személy, de felállíthatnak rá egy belső ellenőrzési egységet is.

4.1. táblázat

Az államháztartási ellenőrzés intézményei hazánkban

Az ellenőrzés területi dimenziója	Külső, független államháztartási ellenőrzés	Kormányzati szintű ellenőrzés	Az államháztartás belső kontrollrendszere, felügyeleti, szervezeti szintű ellenőrzés
Központi kormányzati alrend-szer	– ÁSZ – Költségvetési Tanács – könyvvizsgáló	– KEHI – EUTAF – MÁK – költségvetési (fő) felügyelő	– az államháztartás belső kontroll-rendszere
Helyi önkormányzatok	– ÁSZ – könyvvizsgáló	– KEHI – EUTAF – MÁK	– az államháztartás belső kontroll-rendszere – önkormányzati biztos*

* Erről lásd: Áht. 71. §

Forrás: saját szerkesztés

⁴⁴ 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet 5. §.

4.4. Panoráma: egyéb közpénzeket ellenőrző szervek

A közpénzekkel, közvagyonnal való gazdálkodás ellenőrzésének tágabb rendszerébe illeszkednek más szervezetek is. Így például az *uniós közpénzek felhasználását* nemcsak tagállami szinten, hanem uniós kormányzati szinten is ellenőrzik. Ennek független szerve az Európai Számvevőszék, emellett az uniós költségvetés végrehajtásáért is felelős Európai Bizottság belső ellenőrzést folytat, elkülönült szervezeti egysége az Európai Csalás Elleni Hivatal (European Anti-Fraud Office, OLAF), alapvető célja pedig az EU pénzügyi érdekeit károsító jogellenes tevékenységek feltárása.⁴⁵

A közpénzből nyújtott, ún. állami támogatások ellenőrzése is kiemelt cél az uniós versenyjogi szabályokra tekintettel. Uniós szinten az Európai Bizottság rendelkezik kapcsolódó jogkörökkel, tagállami szinten hazánkban a Támogatásokat Vizsgáló Iroda (TVI). A TVI az állami támogatást tartalmazó tervezetek, pályázati kiírások uniós állami támogatási szabályokkal való összeegyeztethetőségét vizsgálja, engedélyezi a de minimis és a csoportmentességi rendeletek hatálya alá tartozó intézkedéseket stb.⁴⁶ A Magyar Államkincstár kapcsolódó feladat-, hatásköre, hogy monitoringrendszerrel működtet a költségvetési és a csekély összegű támogatásokról.⁴⁷

Végül az állam alapvető érdeke, hogy közbevételeiből elláthassa a közfeladatokat, kielégíthesse a közszükségleteket (NAGY 2012, 339–350). A közhatalmi (tipikusan adó-) fizetési kötelezettségek teljesülését pedig az adóhatóságok ellenőrzik, amely központi szinten a Nemzeti Adó- és Vámhivatal, helyi szinten a jegyző. Az adóhatóságok ellenőrző tevékenysége is elősegíti, hogy rendelkezésre álljon közbevételek, megvalósulhasson a közpénzekkel, közvagyonnal való gazdálkodás.

⁴⁵ Az EU pénzügyi érdekeinek védelméről lásd: HALÁSZ 2018, 215–285.

⁴⁶ 37/2011. (III. 22.) Korm. rendelet, <http://tvi.kormany.hu> (Letöltve: 2018. 06. 12.)

⁴⁷ Áht. 56/B. §.

4.5. A külső, független államháztartási ellenőrzés intézményei

4.5.1. Az Állami Számvevőszék

Az Állami Számvevőszékre vonatkozó szabályokat az Alaptörvény 43. cikke, továbbá sarkalatos törvények, az államháztartásról szóló és az Állami Számvevőszékről szóló 2011. évi LXVI. törvény határozza meg. Az Állami Számvevőszék (ÁSZ) központi költségvetési szerv, székhelye Budapest, dekoncentrált szervezeti egységei minden megyében működnek.

Az ÁSZ az államháztartási külső ellenőrzés legfőbb intézménye, mely a hazai törvényi előírásoknak megfelelően, az Országgyűlésnek alárendelten végzi tevékenységét, tekintettel az INTOSAI által kidolgozott irányelvekre, egyéb dokumentumokra is.⁴⁸

Az ÁSZ *függetlenségét* több oldalról is biztosította a jogalkotó. A személyi függetlenség garanciái a vezető személy(ek) megválasztására, illetve kinevezésére, megbízatásának időtartamára, összeférhetlenségi szabályok megállapítására vonatkoznak általában. Az ÁSZ esetében ez az alábbiak szerint alakul: elnökét az Országgyűlés az országgyűlési képviselők kétharmadának szavazatával 12 évre választja meg, így az ÁSZ elnöke a leghosszabb időre, minősített többséggel megválasztott közhatalmi tisztség (három kormányzati ciklust is átfog), amelyhez mentelmi jog is társul, ezek által is biztosítva a kormánytól való függetlenséget. Az alelnököt az elnök nevezi ki 12 évre. Nem lehet elnök, alelnök, aki a megválasztását megelőző négy évben a kormány tagja volt vagy bármely párt országos szervezetében választott vezetői tisztséget töltött be.⁴⁹ Emellett az ÁSZ esetében további szigorú összeférhetlenségi szabályok érvényesülnek valamennyi alkalmazott, így a vezetők és

⁴⁸ Az INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) a legfőbb ellenőrző intézmények nemzetközi szakmai szervezete. Tagjai azon országok számvevőszékei, amelyek vagy az Egyesült Nemzetek Szervezetének, vagy az ENSZ valamely szakosított szervezetének tagjai. 1953-ban jött létre, hazánk legfőbb ellenőrző szerve 1968 óta tagja, mára több mint 180 tagot számlál. A szervezet küldetése a szakmai segítségnyújtás, fejlesztés, tapasztalatcsere ösztönzése, valamint ellátja a tagszámvevőszékek nemzetközi közösségben való képviselését.

⁴⁹ 2011. évi LXVI. törvény 9. § (2) bek., 14. § (2) bek. Kérdésként merülhet fel, hogy elégséges-e, ha csak az országos szervezet választott vezető tisztségviselői vannak kizárva ezen közhatalmi tisztség betöltéséből.

a számvevők vonatkozásában is (pl. pozíciójuk összeegyeztethetetlen minden olyan szervezetenél betöltött tisztséggel, amely az államháztartás valamelyik alrendszeréből támogatásban részesül, és nem lehetnek tagjai az Országgyűlésnek, önkormányzati képviselő-testületnek sem).⁵⁰ A szervezeti, működési függetlenség elemei az intézmény más szervekhez való viszonyára, szabályozására vonatkoznak, ideértve az intézmény tekintetében a felettes szerv létét, annak hatáskörét is. Az alkotmányos jogállású ÁSZ szervezeti függetlenségét az biztosítja, hogy csak az Országgyűlésnek, illetve a törvényeknek van alárendelve, más szervtől nem kérhet és nem fogadhat el utasítást. Pénzügyi függetlenségének egyik biztosítója, hogy speciális jogállású fejezet a központi költségvetésben,⁵¹ továbbá költségvetését úgy kell megállapítani, hogy az ne legyen kevesebb az előző évi központi költségvetésben rögzített összegnél. Gazdálkodását tehát a költségvetési gazdálkodás keretei között (!) nagy fokú önállóság jellemzi.

Az Állami Számvevőszék alapvetően ellenőrző szerv, de *tevékenységi köre* ennél kiterjedtebb, így például véleményez, értékeli, tanácsadói funkciót is ellát (többek között véleményezi a központi költségvetésről szóló törvényjavaslat megalapozottságát és az államháztartás működési rendjéről szóló jogszabálytervezeteket, értékeli az államháztartás belső kontrollrendszerének működését, továbbá elemzéseket és tanulmányokat készít, és ezek rendelkezésre bocsátásával segíti a Költségvetési Tanácsot⁵² munkájában).

Az ÁSZ az államháztartás mindkét alrendszerében ellenőrzi a közpénzekkel és a közvagyonnal való gazdálkodást, ezáltal valamennyi államháztartási szereplőt és az állami tulajdonban lévő gazdasági társaságokat is ellenőrizheti. Emellett magánszektorbeli szereplőket (nonprofit és gazdálkodó szervezeteket) is ellenőrizhet, ha közfeladat ellátásához kapcsolódóan közpénzekkel, illetve közvagyonnal gazdálkodnak. Az *ellenőrzés tárgya* tehát kiterjedt, amit igazol az ÁSZ által ellenőrizhető intézmények, valamint az ellenőrzött aktusok széles köre is (például ellenőrzi az adóhatóságok adóztatási és egyéb bevételszerző tevékenységét is).

⁵⁰ 2011. évi LXVI. törvény 18. §.

⁵¹ Az Állami Számvevőszék a költségvetésére vonatkozó javaslatát és a költségvetésének végrehajtásáról szóló beszámolóját maga állítja össze, és azt a kormány változtatás nélkül terjeszti be a központi költségvetésről, illetve az annak végrehajtásáról szóló törvényjavaslat részeként az Országgyűlésnek [2011. évi LXVI. törvény 2. § (2) bek.].

⁵² Az Állami Számvevőszék elnöke tagja a Költségvetési Tanácsnak.

Az Állami Számvevőszék munkája alapulhat jogszabályi előíráson. Ezek az ÁSZ-törvény által meghatározott *kötelező ellenőrzési témák és a kötelező ellenőrzés esetei*. Előbbire példa az államháztartásból nyújtott támogatások, ingyenesen juttatott vagyon felhasználásának ellenőrzése, a központi költségvetésről szóló törvényjavaslat megalapozottságának véleményezése, a központi költségvetés végrehajtásáról készített zárszámadás ellenőrzése. Kötelező ellenőrzést lefolytatnia az Országgyűlés döntése alapján. Nem kötelező, azaz mérlegelési jogával élve ellenőrzést végezhet az ÁSZ a kormány és olyan nemzetközi szervezet (fel)kérésére, amelynek hazánk tagja. A feladat-, hatásköri listáján belül a nem kötelező ellenőrzési témákat pedig kockázatelemzés alapján választja ki az ÁSZ.

Az *ellenőrzés szempontjai* is kiterjedtek és megfelelnek az INTOSAI által meghatározott standardoknak. Ellenőrzését nemcsak szabályszerűségi, hanem gazdaságossági, hatékonysági, célszerűségi és eredményességi szempontok alapján is végzi, azaz ún. teljesítmény-ellenőrzést, értékelést is végezhet. Emellett az átfogó ellenőrzés keretében az államháztartási ellenőrzés harmadik pillérét, az államháztartás belső kontrollrendszerének megfelelő működését is értékeli, azok kapcsán javaslatot fogalmazhat meg. A működésük, gazdálkodásuk önállósága miatt nagyobb autonómiával rendelkező szervezetek, funkciók (hazánk esetében pl. az MNB, az egyház, a pártok, a nemzetbiztonsági szolgálatok egyes működési költségkeretei) esetében a jogalkotó korlátozza az ÁSZ ellenőrzési jogkörét, csak törvényességi, illetve szabályszerűségi szempontok alapján kerülhet sor ÁSZ-ellenőrzésre.⁵³

A számvévszéki *ellenőrzés következményei* az alábbiak szerint foglalhatók össze. Az Állami Számvevőszék az általa végzett ellenőrzésekről *jelentést* készít, amely fő szabály szerint nyilvános. Többek között jogszabálysértő gyakorlat feltárása esetén *figyelemfelhívó levéllel* fordulhat az ellenőrzött szerv vezetőjéhez, aki az abban foglaltakat köteles elbírálni, a megfelelő intézkedéseket megtenni, azokról az ÁSZ elnökét értesíteni. Emellett, ha rendeltetésellenes vagy pazarló felhasználást, illetve a pénzeszközök kezelésére vonatkozó szabályok súlyos megsértésével történő károkozást, ennek veszélyét állapítja meg, a kár megelőzése, illetve enyhítése érdekében az Állami Számvevőszék elnöke az illetékes hatósághoz, szervezethez fordulhat az alábbi, ún. *vagyonmegóvási intézkedések* érdekében:

⁵³ 2011. évi LXVI. törvény 5. § (10), (11) bek.

- a) a munkabérek folyósításának kivételével az előirányzat-felhasználási keret zárolása;
- b) az államháztartás valamelyik alrendszeréből nyújtott támogatások folyósításának felfüggesztése;
- c) a személyi jövedelemadó 1%-ából történő felajánlásokból való részesedés lehetőségének felfüggesztése;
- d) bűncselekmény elkövetésének gyanúja esetén az ellenőrzött szervezet tulajdonában vagy kezelésében lévő, az államháztartási vagyoni körébe tartozó vagyonelem tekintetében zár alá vétel elrendelése.

A vagyongovási intézkedések köre kiterjedt, hiszen a költségvetési szervek előirányzatai mellett az államháztartás bármelyik alrendszeréből támogatásban részesülő személy, szervezet támogatásai és a nonprofit szervezetek részére felajánlható 1%-os szja is korlátozás tárgya lehet. Emellett azon különleges jogkörrel is bír, hogy a vagyoni zár alá vételét kezdeményezze bűncselekmény gyanúja esetén, amiről az új Be. értelmében a bíróság, ügyészség és a nyomozó hatóság is rendelkezhet.⁵⁴ A megkeresett hatóság (pl. MÁK) a feltételek fennállása esetén köteles a szükséges intézkedéseket megtenni, és erről az Állami Számvevőszék elnökét 15 napon belül írásban értesíteni.

Emellett az Állami Számvevőszéknek *szignalizációs* funkciója is van, azaz ha az ellenőrzés során bűncselekmény gyanúját állapítja meg, megállapításait köteles az illetékes hatósággal haladéktalanul közölni, egyéb jogellenes cselekmény esetén pedig a felelősség tisztázását, érvényesítését kezdeményezheti. A megkeresett szervezet az eljárás megindításával kapcsolatos álláspontjáról és az eljárás eredményéről is köteles tájékoztatni az Állami Számvevőszéket. Amennyiben adott ügy jellege, súlya indokolja, az ÁSZ elnöke kezdeményezheti, hogy az *Országgyűlés illetékes bizottsága tárgyalja meg* a jelentést, hallgassa meg az ellenőrzött szervezet vezetőjét.

Az ellenőrzés lefolytatása során az ellenőrzött szervezetnek közreműködési és intézkedési kötelezettsége van. A *közreműködési kötelezettség* keretében például köteles az ellenőrzött szerv alkalmazottja a kért felvilágosítást, tájékoztatást megadni, a helyiségekbe való belépést és az iratokba való betekintést biztosítani stb. Ha nem vagy késedelmesen teljesíti a közreműködési kötelezettségét a szerv, az ÁSZ jogosult kezdeményezni

⁵⁴ 2017. évi XC. törvény 327. § (1) bek.

az ellenőrzött szervezet vezetőjével szemben a büntető- vagy fegyelmi eljárás megindítását, valamint a vagyonmegóvási intézkedések közül a *b)* és *c)* pontban szereplőket.⁵⁵ Az ellenőrzött szervezet vezetőjének *intézkedési kötelezettsége* pedig az ellenőrzés megállapításait tartalmazó ÁSZ-jelentésre tekintettel áll fenn. Amennyiben az ellenőrzött szervezet vezetője nem készít vagy nem megfelelő intézkedési tervet készít, az ÁSZ elnöke a közreműködési kötelezettségnél alkalmazható intézkedéseket kezdeményezhet.

A fentiek alapján látható, hogy az Állami Számvevőszék mivel nem hatóság, hanem hivatali szerv, kötelező erejű aktusokat nem hozhat, szankciót nem szabhat ki, viszont az új szabályozás eredményeként több, anyagi hátránnyal járó intézkedést kezdeményezhet. Mivel az Országgyűlés ellenőrző szerve, az ellenőrzött szervezetek, személyek köre (az ellenőrzés tárgya) az ÁSZ esetében a legkiterjedtebb hazánkban.

4.5.2. A Költségvetési Tanács

A Költségvetési Tanácsra vonatkozó szabályokat Magyarország Alaptörvényének 44. cikke, valamint a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló törvény (Gst.) tartalmazza.

A Költségvetési Tanács a központi költségvetéshez kapcsolódó *független* ellenőrző szerv, felállítására hazánk 2008. évi nemzetközi hitelfelvételekor került sor,⁵⁶ reagálva a nemzetközi elvárásokra is. A 2010. évi kormányváltást követően megszűnt a munkaszervezete, viszont megerősítették feladat-, hatáskörét, a költségvetési döntéshozatal során vétőjoggal ruházták fel. A Költségvetési Tanács egy háromtagú, budapesti székhelyű központi költségvetési szerv, külön munkaszervezet nélkül.⁵⁷ Tagjai a Költségvetési Tanács elnöke, a Magyar Nemzeti Bank elnöke és az Állami Számvevőszék elnöke. A Költségvetési Tanács elnökét a köztársasági elnök nevezi ki hat évre, akivel szemben a jogalkotó szintén szakmai elvárásokat, összeférhetlenségi és együttalkalmazási korlátokat állít fel. A Költségvetési Tanács tehát több államhatalmi ághoz is kapcsolódik, így

⁵⁵ 2011. évi LXXVI. törvény 28. § (5) bek., 33. § (3) bek.

⁵⁶ A 2008. évi LXXV. törvény 7–16. §-ai rendelkeztek a Költségvetési Tanácsról.

⁵⁷ Az Állami Számvevőszék és a Magyar Nemzeti Bank a tanács tagjainak feladatait elemzéseknek és megállapításoknak a tanács rendelkezésére bocsátásával segíti.

a törvényhozáshoz (ÁSZ), valamint az autonómiájukra, függetlenségükre tekintettel a kvázi államhatalmi ágaknak nevezett köztársasági elnökhöz és az MNB-hez. A tanács tagjai önállóan alakítják ki véleményüket, álláspontjuk képviselőjében egymástól függetlenek. A tanács és annak tagjaként eljáró személy által képviselt álláspont, meghozott döntés az Állami Számvevőszék elnökét és a Magyar Nemzeti Bank elnökét elnöki feladatainak ellátása során nem köti.

A Költségvetési Tanács fontosabb *feladat-, hatáskörei* az alábbiak:

- az államadósság-szabályra tekintettel véleményt nyilvánít a központi költségvetésről szóló törvény tervezetéről, a költségvetési törvény meghozatalakor dönt az előzetes hozzájárulásról, valamint félévente véleményt nyilvánít a központi költségvetésről szóló törvény végrehajtásának helyzetéről és az államadósság várható alakulásáról;
- véleményt nyilváníthat a központi költségvetésről szóló törvényjavaslatban foglaltak megalapozásához szükséges törvénymódosításokat tartalmazó törvényjavaslatokról, továbbá a központi költségvetés tervezésével, végrehajtásával, a közpénzek egyéb módon történő felhasználásával kapcsolatos bármely kérdésről.

A Költségvetési Tanács tevékenységi köre tehát alapvetően a központi költségvetésre orientálódik az államadósság-szabályra⁵⁸ tekintettel, így az önkormányzati alrendszer vonatkozásában nem bír közvetlen hatáskörrel. A tanács eljárásának két *jogkövetkezménye* lehet: a költségvetés előkészítésekor, amennyiben véleményében nem ért egyet a költségvetési törvényjavaslattal, a kormány csupán a javaslat ismételt tárgyalására köteles. Meghatározó jogosítványa viszont, hogy az államadósság-szabály érvényesülése céljából az Országgyűlés csak az előzetes hozzájárulásával fogadhatja el a költségvetési törvényt és annak módosítását is. Ezáltal az Országgyűlés egy fontos kérdésben megosztotta törvényalkotási hatáskörét a Költségvetési Tanáccsal, még ha az a vétőjog intézményében (negatív jogalkotásban) manifesztálódik is.

⁵⁸ A Költségvetési Tanács államadósság-szabály érvényesülésében betöltött szerepét lásd: KECSŐ 2012, 417–429.

4.5.3. A könyvvizsgálat

Az államháztartás rendszerében hazánkban kivételesnek mondható a független könyvvizsgáló alkalmazásának kötelezettsége. Azokban az esetekben kötelező a könyvvizsgálat, amikor adott intézmények, alapok a gazdálkodás területén nagyobb önállósággal rendelkeznek, mint általában a költségvetési szervek. További lehetőség a kötelező könyvvizsgálat előírására, ha a szervezeti keretek sajátosak, így például adott állami szerv nem költségvetési szervként, hanem gazdálkodó szervezetként látja el a hatáskörébe tartozó közfeladatokat. Ezek alapján hazánkban kötelező a könyvvizsgálat pénzügyi függetlensége miatt az Állami Számvevőszéknél, alapszerű gazdálkodásuk miatt a pénzügyi alapoknál, 2012-ig pedig az akkor még nagyobb pénzügyi autonómiával rendelkező helyi önkormányzatok is kötelesek voltak bizonyos esetekben könyvvizsgálót alkalmazni. Az állami tulajdonban lévő Magyar Nemzeti Bank Zrt. pedig nemcsak pénzügyi függetlensége miatt, hanem szervezeti (gazdasági társasági) formája miatt is köteles könyvvizsgálót alkalmazni.

4.6. A kormányzati ellenőrzés intézményei

4.6.1. A Kormányzati Ellenőrzési Hivatal

A Kormányzati Ellenőrzési Hivatalt az államháztartásról szóló törvényen kívül a 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet szabályozza. A budapesti székhelyű, a miniszterelnök irányítása alá tartozó KEHI központi hivatal, elnökét a miniszterelnök nevezi ki és menti fel.

A kormányrendelet értelmében a KEHI *feladat-, hatásköre* kiterjed a kormányzati ellenőrzésre, ehhez kapcsolódóan tanácsadó funkciót is ellát, valamint a minisztériumi belső ellenőrzéseket is támogatja. A minisztériumok és a Miniszterelnöki Kormányiroda belső ellenőrzésének támogatása keretében a hivatal elnöke előzetesen véleményezi a minisztérium éves ellenőrzési tervét, a minisztériumi belső ellenőrzési vezető kinevezését, a belső ellenőrzésre vonatkozó polgári jogi szerződés megkötését stb. A KEHI ezen tevékenysége a kormányzati ellenőrzés (2. pillér) és az államháztartás belső kontrollrendszere (3. pillér) keretében működtetett belső ellenőrzés között teremt kapcsolatot a minisztériumok esetében.

A KEHI *ellenőrzési jogköre* széles, viszont *nem terjed ki* a kormánytól független szervekre, így az Országgyűlés, Köztársasági Elnökség, Alkotmánybíróság, Alapvető Jogok Biztosának Hivatala, Állami Számvevőszék, bíróságok és ügyészségek, Gazdasági Versenyhivatal, Magyar Tudományos Akadémia és a Magyar Művészeti Akadémia költségvetési fejezetébe sorolt költségvetési szervekre, valamint az MNB-re. Emellett a kormányrendelet⁵⁹ értelmében a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV), a rendvédelmi szervek és a Katonai Nemzetbiztonsági Szolgálatok kormányzati ellenőrzését tevékenységük sajátosságainak és a törvényben foglaltaknak megfelelően kell végrehajtani.

Az ellenőrzés tárgya kiterjed többek között az alábbiakra:

- a kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szervek, az ezek által alapított alapítványok, közalapítványok, a kormány irányítása alá tartozó fejezetbe sorolt központi és fejezeti kezelésű előirányzatok, valamint a társadalombiztosítási és az elkülönített állami pénzalapok kormányzati ellenőrzése;
- a kormánydöntések végrehajtásának ellenőrzése;
- egyes állami (de nem önkormányzati) gazdasági társaságok (nemzetgazdasági szempontból kiemelt jelentőségű vagy olyan, amelyben az állam többségi befolyással rendelkezik) ellenőrzése;
- az európai uniós forrásból, az állam nevében kötött nemzetközi szerződés alapján nyújtott támogatások felhasználásának ellenőrzése;
- a gazdálkodó szervezeteknek, civil szervezeteknek nyújtott költségvetési, nemzetközi támogatások, segélyek felhasználásának ellenőrzése;
- működési célú költségvetési támogatás nyújtása esetén a kedvezményezett (legyen az állami vagy önkormányzati szerv, profitorientált vagy bármely nonprofit szerv – így egyház is) működésének és gazdálkodásának ellenőrzése.⁶⁰

A fenti felsorolásból látható, hogy az *ellenőrzés terjedelme* az ellenőrzés tárgya függvényében alakul. A nemzetközi támogatások felhasználásának ellenőrzése nem magától értetődő, hiszen a nemzetközi, uniós támogatások felhasználására felállítottak hazánkban egy önálló intézményt, az EUTAF-ot. Az EUTAF és a KEHI hatáskörátfedésének indoka lehet

⁵⁹ 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet 7. § (2) bek.

⁶⁰ Áht. 63. §.

– még ha nem is szerencsés a hatáskör duplikálása – a nemzetközi támogatások nemzeti forrásokkal történő kiegészítési kötelezettsége, azaz a társfinanszírozás, illetve az addicionalitás. Fontos hangsúlyozni, hogy míg felhalmozási (fejlesztési, beruházási) célú támogatások esetén csak a támogatás felhasználását ellenőrizheti, addig működési célú támogatás nyújtásakor a működés és gazdálkodás egésze is ellenőrizhető bármely kedvezményezettnél. A helyi önkormányzatok vonatkozásában így a KEHI ellenőrzési jogköre szélesedett, ami, bár az ellenőrzés eredményességét növelheti, az ÁSZ már létező ellenőrzési jogkörére tekintettel felveti az államhatalmi ágak elválasztásának elvét is csorbítható hatáskör-átfedés problematikáját.

Az ellenőrzés kereteit a hivatalnak a kormány által jóváhagyott éves ellenőrzési terve adja, ez alapján végzi ellenőrzését (ettől eltérhet soron kívüli kormányzati ellenőrzés elrendelése esetén, amelyre a kormány döntése és a miniszterelnök utasítása alapján kerülhet sor).⁶¹ Adott *ellenőrzés lefolytatása* az ezek alapján elfogadott ellenőrzési program szerint történik. Azért, hogy az ellenőrzés valós, hiteles és átfogó adatokon alapuljon, a KEHI (továbbá az EUTAF és a belső ellenőr) ellenőrzésekor, felhívás esetén az ellenőrzött szerv köteles teljességi nyilatkozatot tenni, amelyben az ellenőrzött szervezet vezetője igazolja, hogy az ellenőrzött feladattal összefüggő, felelősségi körébe tartozó valamennyi okmányt, információt hiánytalanul az ellenőr rendelkezésére bocsátott.⁶² Emellett már az ÁSZ-nál is fellelhető jogkör, hogy az ellenőrzés során a hivatal megkeresést intézhet szervhez, személyhez, amelynek teljesítése csak akkor tagadható meg, ha az jogszabályba ütközik. Az ellenőrzés eredményeként, a hivatal által készített ellenőrzési jelentés alapján az ellenőrzött szerv vezetője intézkedési tervet köteles készíteni, és azt, valamint a végrehajtott intézkedésekről szóló, tárgyévet követő év január 31-ig elkészített beszámolót köteles a hivatal vezetőjének elküldeni. A KEHI elnöke pedig feladatai teljesítéséről (annak értékeléséről, javaslatairól) évente beszámol a kormánynak.

Az ellenőrzés következményei keretében az ÁSZ-hoz hasonlóan a KEHI-t is megilleti 2012. január 1-jétől a *vagyonmegóvási intézkedések kezdeményezésének joga*, így ha ellenőrzése során a közpénzek vagy

⁶¹ 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet 11. §.

⁶² 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet 18. § (2) bek. a) pont; az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóságról szóló 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet 8. § (3) bek.

az állami vagyon jogszabálysértő, rendeltetésellenes vagy pazarló felhasználását és ezzel összefüggésben károkozást vagy ennek veszélyét állapítja meg, a kár megelőzése, enyhítése érdekében az illetékes hatósághoz, illetve szervezethez fordulhat különböző intézkedések kezdeményezése céljából. A KEHI az alábbiakat kezdeményezheti:

- a) a munkabérek és az ahhoz kapcsolódó közterhek folyósításának kivételével a kincstárnál vagy hitelintézetnél vezetett fizetési számlák zárolása;
- b) az államháztartás központi alrendszeréből nyújtott költségvetési támogatások folyósításának felfüggesztése;
- c) a személyi jövedelemadó 1%-ából történő felajánlások folyósításának felfüggesztése;
- d) az ellenőrzött szerv, szervezet részére visszatérítendő általános forgalmi adó folyósításának felfüggesztése.

Érdemi különbség az ÁSZ és a KEHI által kezdeményezhető intézkedések között, hogy míg az ÁSZ az államháztartás bármely alrendszeréből nyújtott támogatás folyósításának felfüggesztését kezdeményezheti, addig a KEHI csak a központi alrendszerből nyújtott támogatásokét. Az ÁSZ a személyi jövedelemadó 1%-ából történő felajánlásokból való részesedés lehetőségének felfüggesztését már kezdeményezheti (nem is lehet felajánlani adott szervezet részére), viszont a KEHI azt akadályozhatja már csak meg, hogy az amúgy az szja 1%-ában részesedő szervezet számára a folyósítást függesszék fel. Végül mindkét szerv esetében van olyan jogkör, amely a másik szervnél nem fordul elő (lásd a zár alá vételt és az áfafolyósítás felfüggesztésének kezdeményezését).

Noha az ÁSZ által ellenőrizhető szervek köre kiterjedtebb, fontos megjegyezni, hogy a KEHI hatóságként az Állami Számvevőszék hivatali szervezetéhez képest erősebb szankcionálási jogosítványokkal bír, hiszen a vezetője az ellenőrzéshez kapcsolódó adatszolgáltatási, együttműködési vagy az ellenőrzés végrehajtását elősegítő kötelezettség megszegése esetén az érintett személyt, szervezetet *eljárési bírsággal sújthatja*, ha a kötelezettségzegés felróható módon történt; továbbá *kezdeményezheti* az állami adóhatóságnál az ellenőrzött vagy az ellenőrzés kapcsán adatszolgáltatásra kötelezett szerv *adószáma alkalmazásának felfüggesztését* is.

4.6.2. Az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság

Az EUTAF-ra vonatkozó alapvető szabályokat az államháztartásról szóló törvény, valamint a 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet határozza meg. Működésére emellett kihatnak azon nemzetközi, uniós jogi aktusok, azok végrehajtásáról szóló nemzeti jogszabályok, amelyek kapcsán a támogatók ellenőrző szerveként az EUTAF lett kijelölve.⁶³

Az EUTAF 2010-ben, a KEHI-ből való kiválással jött létre. A KEHI-hez hasonlóan központi hivatalként működik, viszont a felügyeleti szerve az államháztartásért felelős miniszter (jelenleg a pénzügyminiszter). Élén főigazgató áll, akit a miniszter nevez ki és ment fel (határozatlan időre), és aki évente beszámol a kormánynak ellenőrzési tevékenységéről. A (hazai és nemzetközi) szabályozás kettősségére tekintettel a nemzetközi támogatásokat folyósító szerv felé is fennállhat beszámolási kötelezettség, így az uniós ESB-alapok esetében például az Európai Bizottságnak nyújt be éves beszámolót, valamint zárójelentést és zárónyilatkozatot⁶⁴ a főigazgató.

A főigazgatóság mellett, hogy az Európai Bizottság felkérésére is végezhet ellenőrzést, nemzetközi szerződés vagy megállapodás alapján a nemzetközi és európai uniós támogatások tekintetében közös ellenőrzéseket is végezhet a szerződésben vagy megállapodásban meghatározott szervezettel, így például az Európai Bizottsággal vagy az Európai Számvevőszékkel.⁶⁵

A főigazgatóság ellenőrzési tevékenysége kapcsán *funkcionális függetlenséggel* bír,⁶⁶ amelynek lényege, hogy nem rendelkezhet az ellenőrzött tevékenység felett hatáskörrel, nem lehet az ellenőrzött tevékenységért felelős, továbbá más tevékenységet nem végezhet. A nemzetközi, uniós támogatások jelentős összegére tekintettel, a korrupció csökkentése céljából a főigazgatóság kormánytisztviselői illetménykiegészítésre is jogosultak.⁶⁷

⁶³ Így például az európai strukturális beruházási alapok (ESB-alapok) esetében a releváns uniós jogi aktus az 1303/2013/EU rendelet és a Bizottság 480/2014/EU rendelete, a végrehajtására irányuló hazai jogszabály pedig a 272/2014. (XI. 5.) Korm. rendelet.

⁶⁴ Az EUTAF, mint az ESB-alapokból nyújtott támogatások audit hatósága, köteles az operatív programok zárásaként záró beszámolót és zárónyilatkozatot készíteni [272/2014. (XI. 5.) Korm. rendelet 16. §].

⁶⁵ 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet 14. §.

⁶⁶ 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet 6. § (2) bek.

⁶⁷ 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet 15. § (3) bek.

Az *ellenőrzés tárgya* az európai uniós és más nemzetközi támogatások. Ennek keretében az EUTAF ellátja *a)* egyes uniós pénzügyi alapok tekintetében⁶⁸ az – egyes uniós jogszabályok által is szabályozott – ellenőrzési hatósági feladatokat, valamint *b)* egyéb uniós és nemzetközi támogatások tekintetében⁶⁹ a kormány által meghatározott ellenőrzési, valamint az azokhoz kapcsolódó tervezési, beszámolási feladatokat.

A főigazgatóság ellenőrzése irányulhat adott projektre (ez az ún. min-tavételes projektellenőrzés), vizsgálva a támogatás kedvezményezettjénél a pályázat megvalósítását, emellett az uniós támogatások egyes operatív programjainak zárását megelőzően rendszerellenőrzést kell lefolytatnia, amely a hazai intézményeknél (pl. irányítóhatóság, igazolóhatóság, közreműködő szervezetek) az irányítási, ellenőrzési rendszerekre fókuszál.

Az EUTAF ellenőrzési tevékenysége (*ellenőrzés folyamata, következményei*) – kormányzati ellenőrzési szervként – a KEHI-hez hasonlóan van szabályozva, a különbségek okai leginkább az ellenőrzés tárgyának sajátosságaiban keresendők, így például a nemzetközi (uniós) támogatásokra tekintettel a minél hatékonyabb és eredményesebb forrásabszorpció⁷⁰ elérésének kormányzati célja. Az *ellenőrzés következményei* tekintetében fontos hangsúlyozni, hogy a KEHI-hez hasonlóan az EUTAF vezetője is eljárási bírsággal sújthatja azt a személyt, aki az ellenőrzéshez kapcsolódó adatszolgáltatási, együttműködési vagy az ellenőrzés végrehajtását elősegítő kötelezettségét neki felróható módon megszegte, viszont az adószám felfüggesztését nem kérheti a NAV-tól, valamint nem jogosult a KEHI-nél meghatározott vagyonmegóvási intézkedések alkalmazására. Kiegészítendő a fentiek azonban azzal, hogy a főigazgatóság hatáskörét is érintő jogi aktusok a nemzetközi, uniós támogatásokhoz kapcsolódóan általában sajátos jogkövetkezményekről rendelkeznek, még ha azok alkalmazására nem is feltétlenül a főigazgatóság jogosult. A korábban már példaként említett ESB-alapok esetében a döntéshozatali jogkörrel felruházott irányítóhatóság – az EUTAF tájékoztatása alapján is – jogosult szabálytalanság megállapítása esetén különböző intézkedések alkalmazására, így például a kifizetések felfüggesztésére, a jogosulatlanul igénybe vett

⁶⁸ Ezekről az alapokról lásd: 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet 4. §.

⁶⁹ Ezekről lásd: 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet 5. §.

⁷⁰ A forrásabszorpciósi képesség a nemzetközi támogatások esetében azt mutatja meg, hogy egy nemzetgazdaság adott időszak alatt milyen mértékben képes a nemzetközi pénzügyi transfereket hatékonyan és eredményesen felhasználni.

támogatás visszafizetésének kötelezésére, a szerződés felmondására vagy akár az ESB-alapokból nyújtott támogatások igénybevételeből történő kizárásra (legfeljebb 5 évre). Az illetékes hatóságok közötti kapcsolatokra példa, hogy az irányítóhatóság rendszerszintű szabálytalanság megállapításakor köteles az EUTAF-ot is értesíteni.⁷¹

A nemzetközi, különösen az uniós támogatások felhasználásának ellenőrzése nemcsak kötelezettségünk, hanem *pénzügyi érdekünk* is. Egyrészt a nem megfelelő felhasználás esetén a támogatást vissza kell fizetni, a visszafizetés tekintetében pedig a magyar államnak mögöttes felelőssége áll fenn. Ez azt jelenti, hogy ha a kedvezményezett nem fizeti vissza a támogatást, akkor a visszafizetést a központi költségvetésből kell biztosítani, az állam pedig ezt követően megpróbálhatja a szervezettől azt behajtani (felszámolás esetén pl. kis eséllyel). Másrészt a rendszerszintű visszaélések a hazánk számára nyújtható támogatások folyósításának felfüggesztését is eredményezhetik. Az EUTAF tevékenysége ezért a nemzetközi támogatások hatékony és szabályszerű felhasználásának elősegítését, valamint hazánk pénzügyi érdekeit is szolgálja.

4.6.3. A Magyar Államkincstár ellenőrző funkciója

A Magyar Államkincstár (MÁK) jogállását, működését az államháztartásról szóló törvényen kívül a 310/2017. (X. 31.) Korm. rendelet szabályozza. 1995-ben állították fel az állami költségvetés végrehajtásával kapcsolatos pénzügyi feladatok ellátására, megszüntetve az addigi decentralizált pénzgazdálkodást a költségvetési intézmények körében.⁷²

A végrehajtó hatalmi ághoz tartozó kincstár az államháztartásért felelős miniszter irányítása alatt álló, központi hivatalként működő központi költségvetési szerv, élén a miniszter által kinevezett elnökkel. A kincstár intézményrendszere az alábbiak szerint épül fel: általános hatáskörű, országos illetékességű központi szerve mellett létezik egy különös hatáskörű, országos illetékességű igazgatási és nyugdíjfolyósító szerve is (Magyar

⁷¹ 272/2014. (XI. 5.) Korm. rendelet 164. § (3) bek., 165. § (4) bek.

⁷² <http://allamhaztartas.kormany.hu/a-hazai-allamhaztartasi-belső-kontroll-bemu> (Letöltve: 2018. 06. 10.).

Államkincstár Nyugdíjfolyósító Igazgatóság), valamint a 19 megyei igazgatósága, amelyek területi szervekként működnek.⁷³

A MÁK a költségvetési szervek alfája és ómegája, végigkíséri az „életüket” a megalapításuktól kezdve a működésükön át a megszűnésükig. A MÁK tevékenysége tehát kiterjedt. Az államháztartás működtetése keretében⁷⁴ két alapvető funkciója van: egyrészt a költségvetési gazdálkodás intézményes támogatása, másrészt a központi költségvetési előirányzatok és a központi költségvetésből nyújtott támogatások igénylésének és felhasználásának ellenőrzése (NAGY 2015, 203–210). A nemzetközi, így az európai uniós támogatások menedzsmentje mindkét kincstári funkciót érinti. Hangsúlyozandó, hogy a MÁK két funkciója a gyakorlatban nem válik el markánsan, egyik a másik nélkül nehezen értelmezhető.

Ellenőrzési funkciójára tekintettel a kincstár a KEHI-hez hasonló jogköröket gyakorolhat, így *hatósági jogkörében eljárva* jogosult eljárási bírságot kiszabni és a NAV-nál az adószám alkalmazásának felfüggesztését kezdeményezni, emellett ugyanazon *vagyonmegóvási intézkedéseket kezdeményezheti, mint a KEHI*. A vagyonmegóvási intézkedések egy részét (pl. az általa vezetett fizetési számla zárolását, központi költségvetési támogatások folyósításának felfüggesztését) pedig maga a MÁK hajtja végre.

Az államháztartási ellenőrzés intézményei között említhető a költségvetési főfelügyelő és felügyelő, amelyek vonatkozásában a kincstár hatásköre az alábbiakra terjed ki: az elnök gyakorolja a munkáltatói jogokat a költségvetési felügyelő, főfelügyelő felett (kivéve a megbízás adását, annak visszavonását és a szakmai irányítást).⁷⁵

A MÁK – kettős funkciójára tekintettel – nemcsak a klasszikus ellenőrzési feladatokat látja el, hanem a *költségvetés végrehajtásában* is részt vesz, ezért az ezzel összefüggésben felmerülő *kontrollfunkciókkal* is bír. A költségvetés végrehajtása, a közpénzek felhasználása keretében a kiadási előirányzatok teljesítéséhez, valamint a támogatások folyósításához kapcsolódóan előzetes, folyamatba épített ellenőrzést is végez, Országos Támogatás-ellenőrzési Rendszert működtet.⁷⁶ A többi kormányzati ellenőrző szervhez képest tehát további, speciális jogosítványai is vannak.

⁷³ 310/2017. (X. 30.) Korm. rendelet 5–8. §.

⁷⁴ További (pl. ellátásokkal kapcsolatos) feladatait a 310/2017. (X. 31.) Korm. rendelet határozza meg.

⁷⁵ Áht. 39. §.

⁷⁶ A kiadási előirányzatok teljesítését megelőzően likviditási és előirányzati fedezet, valamint alaki, formai és pénzügyi ellenőrzést végez [Áht. 80. § (1) bek.].

Ezen kontrollmechanizmusok az államháztartás központi alrendszeréhez képest az önkormányzati alrendszerben korlátozottabban érvényesülnek az önkormányzati autonómiára tekintettel, bár napjainkban egyre szélesedik a MÁK önkormányzati feladat-, hatásköre (az önkormányzatok finanszírozási rendszerének átalakítása, autonómiájuk csökkenése miatt). Amellett, hogy a kincstár ellenőrzi a helyi önkormányzati támogatások igénylését, felhasználását, ellenőrzési jogköre csupán az alábbiakra terjedhet ki: a számviteli szabályok szerinti könyvvezetési kötelezettségek és az adatszolgáltatási kötelezettségek szabályszerű teljesítésére, valamint az éves költségvetési beszámoló megbízható, valós összképének vizsgálatára (legutóbbiról a kincstár ellenőrzése eredményeként jelentést készít). Az átengedett központi adók esetében további jogköre lehet a kincstárnak. Jelenleg az illetékes helyi önkormányzat által a belföldi gépjárművek után beszedett gépjárműadó bevételeinek megosztását a MÁK ellenőrzi az önkormányzatok adatszolgáltatása alapján. Az adatszolgáltatási kötelezettség elmulasztása vagy késedelmes teljesítése esetén a kincstár határozatban bírságot szab ki, amelyet az önkormányzati hivatal köteles megfizetni.⁷⁷

A kincstár tehát a költségvetési gazdálkodás ellenőrzése terén is jelentős funkciókkal bír hazánkban az államháztartás mindkét alrendszere vonatkozásában.

4.6.4. A költségvetési főfelügyelő, felügyelő

A költségvetési főfelügyelő és felügyelő intézményét a 2010. évi államháztartási reformokkal vezették be hazánkban, jelenlegi szabályait az Áht. 39. §-a, valamint az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Ávr.) 61–61/C. § határozza meg.

Ezen intézmény kormányzati szinten működtetett, ugyanis az államháztartásért felelős miniszternek alárendelten végzi tevékenységét (eredetileg még a kormány volt jogosult kirendelni). Alapvetően ellenőrzési munkát végez, amelyhez kapcsolódóan tanácsadói funkciót is elláthat (javaslatok, ajánlások megfogalmazásával). Az ellenőrzött intézmény a kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szerv, fejezetet irányító szerv, a pénzügyi alapok és az állam legalább többségi

⁷⁷ Áht. 83/A. §, Ávr. 144/A. § (6)–(7) bek.

tulajdonában álló gazdasági társaság lehet, tehát a törvényhozó hatalmi ághoz tartozó vagy önkormányzati szerv nem. Ez idáig többnyire felsőoktatási és egészségügyi szervekhez, illetve előfordult, hogy például színházhoz és a Nemzeti Foglalkoztatási Alaphoz rendeltek ki költségvetési (fő) felügyelőt.

A költségvetési főfelügyelőt, felügyelőt a gazdálkodásnak a költségvetés-politikával való összhangja, valamint a szabályszerű, takarékos, eredményes gazdálkodás érdekében rendelik ki, és az alábbiakra jogosult a kijelölt szerv tekintetében:

- Előzetesen véleményezi többek között a kötelezettségvállalásra irányuló eljárásokat, valamint a tervezéssel, gazdálkodással és beszámolóval összefüggő intézkedéseket,⁷⁸ továbbá a gazdasági társaságnak nyújtott költségvetési támogatások felhasználását. Ezekkel kapcsolatban kifogással élhet, amely esetben a kifogásolt intézkedés csak az államháztartásért felelős miniszter jóváhagyásáig vagy a kifogás visszavonásáig nem hajtható végre.⁷⁹
- Véleményezi és ellenőrzi a végrehajtását azon intézkedési terveknek, amelyeket a költségvetési szerv jelentős összegű tartozásállomány felszámolása céljából készít.⁸⁰
- Javaslatot tesz, ajánlást fogalmaz meg például a gazdálkodási folyamatok átalakítására vagy a szakmai szabályozással összefüggésben.

A költségvetési (fő)felügyelők által alkalmazható *intézkedések*, bár érdemben nem korlátozzák a költségvetési szerv gazdálkodását, viszont közvetve igen, hiszen a kijelölt szerv köteles gazdálkodása egészére rálátást biztosítani a kirendelt felügyelő részére. Emellett véleményezési, kifogásolási jogkörének gyakorlása is befolyásolhatja a költségvetési szerv döntését.

⁷⁸ Tervezéssel, gazdálkodással és beszámolóval összefüggő intézkedés például a bevétel beszedésére, az előirányzatok módosítására, eszközök értékesítésére irányuló intézkedés [Ávr. 61/A. § (2) bek.].

⁷⁹ Eredetileg a felügyelői kifogás csak egyeztetési kötelezettséget vont maga után.

⁸⁰ Ávr. 56/A. §.

4.7. Az államháztartás belső kontrollrendszere

A magyar államháztartási ellenőrzés harmadik pillére az államháztartás belső kontrollrendszere, amelynek normái különböző jogforrási szinten vannak szabályozva. A törvényi keretet az államháztartásról szóló törvény adja, míg a részletszabályokat az Ávr. és a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Bkr.) határozza meg. A harmadik szintet a gyakorlati útmutatók (standardok, módszertani útmutatók, minták és kézikönyvek) képezik, amelyek bár kötelező jogi erővel nem bírnak, adott költségvetési szerv a belső kontrollrendszerének kialakítása során figyelembe veszik azokat is.

A magyar államháztartás belső kontrollrendszerének kialakítása, működtetése *a költségvetési szervek vezetőinek a feladata*, a rendszer működéséért, továbbá fejlesztéséért viszont az államháztartásért felelős miniszter felel, aki az államháztartási belső kontrollrendszer helyzetéről és működéséről a tárgyévét követő évben július 31-ig éves jelentést terjeszt elő a kormány részére. A miniszter, valamint a költségvetési szerv vezetője a rendszer kialakítása, átalakítása, fejlesztése során figyelembe veszi a belső kontrollrendszer intézményéhez kapcsolódó nemzetközi szervezetek, valamint a hazai külső ellenőrző szerv (az Állami Számvevőszék) és a kormányzati ellenőrzést végző szervek ajánlásait is.⁸¹

A nemzetközi szervezetek közül a Belső Ellenőrök Intézetét (Institute of Internal Auditors, IIA) már 1941-ben megalapították Floridában. A Bkr. értelmében⁸² a nemzetközi belső ellenőrzési standardok az IIA által kiadott és az államháztartásért felelős miniszter által közzétett iránymutatások, amelyek jól mutatják a nemzetközi szerv jelentőségét. Szintén amerikai központtal jött létre 1985-ben a Treadway-bizottság a pénzügyi jelentésekkel kapcsolatos csalások elleni küzdelem céljából, amelynek támogatására is létrehoztak egy szervezetet, a COSO-t (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission). A COSO 1992-től jelentős lépéseket tett a vállalati belső kontrollkeretrendszer kidolgozása terén. A vállalati belső kontrollrendszer közszférára való adaptálását pedig az INTOSAI munkája segítette elő, több irányelvet is elfogadva

⁸¹ Bkr. 5. §.

⁸² Bkr. 2. § q) pont.

az államháztartási belső kontrollrendszer követelményeivel összefüggésben.⁸³ A magyar államháztartási belső kontrollrendszer fejlődésére hatással volt és van emellett az Európai Bizottság is ajánlásaival, programjaival.

A belső kontrollrendszer a szervezetrányítás eszköze, a vezetés céljainak elérését szolgáló szabályok, eljárások, módszerek összessége, amelyek kialakításáért és működtetéséért is a szerv vezetője felel.⁸⁴ Az államháztartás belső kontrollrendszere ennek egy speciális, költségvetési szervek szintjén működtetett, az államháztartási ellenőrzés céljait is szolgáló változata. Tehát már szervezeti szinten megvalósuló olyan folyamatrendszer, amelyet a kockázatok kezelése és a tárgyilagosságot bizonyosság megszerzése érdekében alakítanak ki, és az a jogszabályban, egyéb dokumentumokban (pl. módszertani útmutató), illetve a költségvetési szerv vezetője által meghatározott célok megvalósítását szolgálja.

A fenti fogalomból is látható, hogy az államháztartási belső kontrollrendszer nem pusztán ellenőrzés, hanem komplex szervezetrányítási eszköz, magában foglalva ellenőrzési funkciókat is. Az államháztartási belső kontrollrendszer az utóbbi két évtizedben jelentős fejlődésen ment keresztül. A vállalatirányításban alkalmazott COSO-mátrixnak megfelelően *az államháztartási belső kontrollrendszernek is öt összetevője* van, amelyet a költségvetési szerv minden szintjén érvényesítenie kell a költségvetési szerv vezetőjének:

- kontrollkörnyezet;
- integrált kockázatkezelési rendszer;
- kontrolltevékenységek;
- információs és kommunikációs rendszer;
- nyomon követési rendszer (monitoring).⁸⁵

A költségvetési szerv vezetője köteles évente *vezetői nyilatkozat* keretében értékelni a szerv belső kontrollrendszerének minőségét, amit az éves költségvetési beszámolóval küld meg az irányítószervnek. Ha az irányítószerv vezetője a beszámolást nem tartja elfogadhatónak, akkor a költségvetési szerv vezetőjét intézkedési terv készítésére kötelezi. Ezen soft eszközök, amelyek

⁸³ Lásd: <http://allamhaztartas.kormany.hu/a-hazai-allamhaztartasi-belső-kontroll-bemű> (Letöltve: 2017. 08. 07.)

⁸⁴ Vö.: DORMÁN–GÖRGÉNYI–HORVÁTH 2013, 202.

⁸⁵ Ezekről lásd például: Rendszerellenőrzési módszertan, 2009.

az irányítószerv számára rendelkezésre állnak, a nem megfelelő kontrollrendszer működtetésének sajátos jogkövetkezményeként is felfoghatók.

4.7.1. A belső ellenőrzés és a belső ellenőr

Az államháztartás belső kontrollrendszerének (azon belül a monitoring-rendszernek) szerves része a belső ellenőrzés, amelynek hazai szabályozása a belső kontrollrendszer normái által valósul meg, kiegészítve azzal, hogy a gyakorlati útmutatók szintjén vannak olyan dokumentumok, amelyek kizárólag a belső ellenőrzésre vonatkoznak.

A Bkr. 2. §-a értelmében a *belső ellenőrzés* „független, tárgyilagos bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, amelynek célja, hogy az ellenőrzött szervezet működését fejlessze és eredményességét növelje, az ellenőrzött szervezet céljai elérése érdekében rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen értékeli, illetve fejleszti az ellenőrzött szervezet irányítási és belső kontrollrendszerének hatékonyságát”. A belső ellenőr által végzett bizonyosságot adó tevékenység keretében az ellenőr egy objektív értékelést nyújt például egy folyamatról, és ellenőrzési jelentésbe foglalja a megállapításait, következtetéseit, javaslatait. A többi ellenőrző szervhez hasonlóan alakul az ellenőrzés folyamata (lásd éves ellenőrzési terv, ellenőrzési program, más hatóságok, szervek megkeresésének lehetősége stb.).

A belső ellenőrzési tevékenységet csak az államháztartásért felelős miniszter *engedélyével* rendelkező személy végezheti, akiről a miniszter közhiteles nyilvántartást vezet, a Belső ellenőrök névjegyzékét. A belső ellenőrzést elláthatja egy személy, de felállíthatnak rá egy belső ellenőrzési egységet is, kijelölve annak vezetőjét. A belső ellenőrzést ellátó feladatait a költségvetési szerv SZMSZ-ében (szervezeti és működési szabályzatában) elő kell írni, a belső ellenőrzés működéséhez szükséges forrásokat a szerv vezetője köteles biztosítani.⁸⁶

Fő szabály szerint a gazdasági szervezettel rendelkező központi⁸⁷ költségvetési szervek esetén legalább egy fő belső ellenőrt kell foglalkoztatásra irányuló jogviszonyban alkalmazni, a gazdasági szervezettel nem rendelkező költségvetési szervek belső ellenőrzését pedig a gazdasági szervezetenek feladatait ellátó költségvetési szerv vagy az irányítószerv által kijelölt

⁸⁶ Bkr. 15. §.

⁸⁷ Tehát az önkormányzati költségvetési szerveknél nem érvényesül ez az előírás.

szerv végzi (lehet maga az irányítószerv is). Ezek alapján látható, hogy *nem minden egyes költségvetési szerv alkalmaz belső ellenőrt*, az függ a gazdálkodásuk önállóságától is.

A belső ellenőr kizárólag *ellenőrzési* és a belső ellenőrzési standardokkal összhangban lévő *tanácsadási tevékenységet* végezhet, más tevékenység végrehajtásába nem vonható be (különösen pl. kötelezettségvállalás, belső szabályzatok elkészítése – kivéve a belső ellenőrzéshez kapcsolódókat), a költségvetési szerv vezetője köteles biztosítani a belső ellenőrök *funkcionális függetlenségét*.⁸⁸ A függetlenség követelménye mellett az összeférhetlenségre vonatkozó szabályokat is lefekteti a Bkr.⁸⁹

A belső ellenőrzést végző személy a munkáját a nemzetközi és a felelős miniszter által közzétett belső ellenőrzési standardok, útmutatók figyelembevételével, valamint a belső ellenőrzési vezető által kidolgozott és a költségvetési szerv vezetője által jóváhagyott *belső ellenőrzési kézikönyv* szerint végzi.

A belső ellenőr *ellenőrzési tevékenysége* (ellenőrzés tárgya és szempontjai) az alábbiak szerint *csoportosítható*:

- szabályszerűségi ellenőrzés (jogsabályoknak, belső szabályzatoknak, vezetői döntéseknek megfelelő-e a működés);
- pénzügyi ellenőrzés (pénz- és vagyongazdálkodás, pénzügyi elszámolások, számviteli nyilvántartások ellenőrzése);
- rendszerellenőrzés (rendszerek átfogó vizsgálata);
- teljesítményellenőrzés (a működés és forrásfelhasználás megfelelő-e a 3E követelményeinek);
- informatikai ellenőrzés (informatikai rendszerek, abban tárolt adatok vizsgálata).

4.8. Vissza az esethez

A pártok esetében speciális a közpénzekkel való gazdálkodás ellenőrzése, hiszen az ÁSZ csak a gazdálkodásuk törvényszerűségét vizsgálhatja (jogszerűségi vizsgálat), államigazgatási szerv pedig a pártok gazdasági-pénzügyi

⁸⁸ Bkr. 19. §.

⁸⁹ Bkr. 20. §.

ellenőrzésére nem jogosult. Az ÁSZ mindazon pártokat ellenőrzi két-évente, amelyek rendszeres költségvetési támogatásban részesülnek.⁹⁰

Az ellenőrzés jogalapja az ÁSZ-törvény 5. § (11) bek. a) pontja, valamint a pártok működéséről és gazdálkodásáról szóló 1989. évi XXXIII. törvény (a továbbiakban: párttörvény) 4. § (4)–(5) bekezdései, 10. § (1), (3)–(4) bekezdései.

Az ÁSZ hatósági jelzést kaphat, a kapcsolódó dokumentumokat az ellenőrzés lefolytatása során felhasználhatja.

Az ÁSZ nem bírságozhat, de ha a párttörvény 4. § (2) bekezdése ellenére adott párt tiltott, nem pénzbeli hozzájárulást fogadott el, annak értékét az ÁSZ állapíthatja meg, amit a párt köteles visszafizetni, és azzal azonos mértékben megvonnak tőle állami támogatást is.

Súlyosabb törvénysértés esetén, vagy ha a párt a törvényes állapot helyreállítására vonatkozó számvevőszéki felhívásnak nem tesz eleget, az ÁSZ elnöke indítványozza, hogy az ügyész törvényességi ellenőrzési jogkörében eljárva keresettel forduljon a bírósághoz.⁹¹

Az ÁSZ ellenőrzéseiről hiteles információkat az ÁSZ honlapján is elérhető jelentésekből kaphatunk.

4.9. Önellenőrző kérdések

- Ellenőrizheti-e az Állami Számvevőszék a helyi önkormányzatokat, illetve államháztartáson kívüli szervezeteket?
- Hasonlítsa össze az ÁSZ és a KEHI által hozható intézkedéseket!
- Miért kiterjedt a MÁK tevékenységi köre?
- Milyen a viszony a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés között?
- Milyen kapcsolódási pontok vannak a külső, független ellenőrzés, a kormányzati szintű ellenőrzés és az államháztartás belső kontrollrendszere között?

⁹⁰ Párttörvény 10. §.

⁹¹ 2011. évi CLXXV. törvény 11. § (3) bek.

4.10. Érdekességek

- Az ÁSZ honlapján közérdekű adatokat tud igényelni: www.asz.hu/hu/kozerdeku-adatok-igenylese
- Belső ellenőrzési kézikönyvminta: http://allamhaztartas.kormany.hu/download/9/ca/01000/BEK%20Minta_2013_v2_k%C3%B6zz%C3%A9t%C3%A9telre_20140708.pdf (Letöltve: 2018. 06. 10.)
- A belső kontrollrendszer háromdimenziós COSO-mátrixa: www.asz.hu/storage/files/files/Publikaciok/Szakmai_cikkek/Horvath_Margit/200_219_dorman_gorgenyi_2013_2.pdf (1. ábra) (Letöltve: 2018. 06. 05.)
- Megfeleltethető-e, ha igen, mely hazai intézménynek az EU-független költségvetési intézményre vonatkozó elvárása [erről lásd a legutóbbi dokumentumot: COM(2017) 824 végleges, 2–3. cikk]
- Állami Számvevőszék: www.asz.hu
- Magyar Államkincstár: www.allamkincstar.gov.hu
- Kormányzati Ellenőrzési Hivatal: <http://kehi.kormany.hu>
- Európai Számvevőszék: www.eca.europa.eu/hu/Pages/ecadefault.aspx
- OLAF: https://ec.europa.eu/anti-fraud/home_en
- Számvevőszékek Európai Szervezete: www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai
- Számvevőszékek Nemzetközi Szervezete: www.intosai.org
- Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezete: <https://na.theiia.org>
- Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége: www.ifac.org

Felhasznált irodalom

- ÁRVA Zsuzsa – BALÁZS István – BARTA Attila – VESZPRÉMI Bernadett (2015): *Magyar közigazgatási jog általános rész 1.* Debrecen, Debreceni Egyetemi Kiadó.
- DORMÁN István Zoltán – GÖRGÉNYI Gábor – HORVÁTH Margit (2013): A belső kontrollrendszer működésének értékelése a központi költségvetési szerveknél. *Pénzügyi Szemle*, 58. évf. 2. sz. 200–219.
- ERDŐS Éva (2015): *Költségvetési szervek ellenőrzése.* Budapest, NKE.
- HALÁSZ Zsolt (2018): Néhány gondolat az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelméről. In MOLNÁR Gábor – KOLTAY András szerk.: *Bonus*

- Iudex. Ünnepi kötet Varga Zoltán 70. születésnapja alkalmából.* Budapest, Pázmány Press.
- KECSŐ Gábor (2012): Adósságfékeltetés az államháztartásban: költségvetési politika rövid pórázon. In FAZEKAS Marianna szerk.: *Jogi Tanulmányok 2012. Az Eötvös Loránd Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Doktori Iskoláinak III. konferenciája.* Budapest, ELTE ÁJK.
- LENTNER Csaba (2017a): Az államháztartás számviteli alapelveinek és kontrollrendszerének vázlatos bemutatása. In ZÉMAN Zoltán szerk.: *Évtizedek a számvitelben. Controller Info Tanulmánykötet.* Budapest, Copy&Consulting Kft. 165–174.
- LENTNER Csaba (2017b): *Közpénzügyi menedzsment.* Pécs, Dialóg Campus.
- LENTNER Csaba (2018): *Kormányzati és közigazgatási feladatok közgazdasági és közpénzügyi megalapozása.* Budapest, NKE.
- NAGY Zoltán (2012): A közpénzügyi támogatási jogviszony a közjogi és magánjogi szabályozás metszetében. *Publicationes Universitatis Miskolciensis Series Juridica et Politica*, No. XXX. 339–350.
- NAGY Zoltán (2015): A közpénzügyi támogatások rendszere és szabályozása. In LENTNER Csaba: *Adózási pénzügytan és államháztartási gazdálkodás: Közpénzügyek és államháztartástan I.* Budapest, NKE Szolgáltató. 203–223.
- NYIKOS László (1994): Kísérlet a pénzügyi-gazdasági ellenőrzési rendszer definiálására. *Számvitel és Könyvvizsgálat*, 11. sz.
- NYIKOS László (2009): A helyi önkormányzatok pénzügyi ellenőrzésének jogi és szakmai szabályozása néhány EU-tagországban. *Pénzügyi Szemle*, 54. évf. 1. sz. 152–171.
- Rendszerellenőrzési módszertan, 2009. Elérhető: <http://allamhaztartas.kormany.hu/download/e/ca/01000/Rendszerellen%C5%91rz%C3%A9si%20m%C3%B3dszertan.doc> (Letöltve: 2017. 08. 10.)
- Az Európai Parlament és a Tanács 1303/2013/EU rendelete (2013. december 17.) HL L 347, 2013.12.20. 320–469.
- A Bizottság 480/2014/EU felhatalmazáson alapuló rendelete (2014. március 3.) HL L 138, 2014.5.13. 5–44.
- Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.)
2008. évi LXXV. törvény a takarékos állami gazdálkodásról és a költségvetési felelősségről
2011. évi LXVI. törvény az Állami Számvevőszékről

2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról
2011. évi CXCIV. törvény az államháztartásról
2017. évi XC. törvény a büntetőeljárásról
- 311/2006. (XII. 23.) Korm. rendelet a Magyar Államkincstárról
- 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet az Európai Unió Támogatásokat Auditáló Főigazgatóságáról
- 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet a Kormányzati Ellenőrzési Hivatalról
- 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról
- 370/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet a költségvetési szervek belső kontroll-rendszeréről és belső ellenőrzéséről
- 272/2014. (XI. 5.) Korm. rendelet a 2014–2020 programozási időszakban az egyes európai uniós alapokból származó támogatások felhasználásának rendjéről
- <http://allamhaztartas.kormany.hu/a-hazai-allamhaztartasi-belso-kontroll-bemu> (Letöltve: 2017. 08. 07.)
- http://allamhaztartas.kormany.hu/download/9/ca/01000/BEK%20Minta_2013_v2_k%C3%B6zz%C3%A9t%C3%A9telre_20140708.pdf (Letöltve: 2018. 06. 10.)

5. FEJEZET

A nemzeti vagyronról

Varga Judit⁹²

Eset

A felperes mint használatba vevő és az alperes önkormányzat mint használatba adó között 2004. február 3. napján „Használati jogot alapító szerződés” elnevezéssel megállapodás jött létre, amely alapján az alperes a tulajdonában lévő ingatlanból meghatározott területű részt a felperes használatába adott.

Törvény rögzítette, hogy a szóban forgó ingatlan, amely az alperes önkormányzat tulajdonát képezi, határozott idejű (15 éves) elidegenítési és terhelési tilalom alatt áll, valamint, hogy csak sportcélra, illetve sportlétesítmény céljára hasznosítható.

Az ingatlan birtokba vételét követően a felperes az ingatlanrészen saját beruházás keretében az alperes hozzájárulásával tenisz- és sportcentrumot hozott létre.

A felek a szerződésben megállapodtak, hogy a köztük lévő jogviszony megszűnik, ha az ingatlan elidegeníthetővé válik. A használatba adó vállalta, hogy ebben az esetben, az elidegenítési és terhelési tilalom jogerős földhivatali törlésétől számított egy évig vételi jogot biztosít a használatnak, és amennyiben a felperes vételi szándékát bejelenti, 1 €-ért cserébe külön szerződéssel az ingatlant a használó tulajdonába adja.

Az alperes időközben a perben szereplő ingatlanát korlátozottan forgalomképes törzsvagyonnak minősítette.

A felperes az elidegenítési és terhelési tilalom határozott idejének elteltét követően levélben közölte az alperessel, hogy a köztük született szerződés értelmében vételi joga áll fenn az ingatlanon, és azzal élni is kíván. Mivel a felperes elszámolási kísérletei eredménytelenek maradtak,

⁹² Varga Judit egyetemi adjunktus, DE ÁJK Pénzügyi Jog és Közmenedzsment Tanszék.

ezért a bíróságon kereseti kérelmet terjesztett elő, amelyben az alperest a szerződés teljesítésére, a beruházási érték megtérítésére, valamint a szerződésszegésből eredő kártérítés megfizetésére kérte kötelezni.

*Forrás: Budapest Környéki Törvényszék
20.P.20.855/2016/13. sz. határozata*

Kapcsolódó kérdések

- Milyen jogágak által tárgyalt kérdésekkel áll összefüggésben a fenti jogeset?
- Milyen kifejezetten közpénzügyi relevanciája van az esetnek?
- Ön szerint a felperesnek vagy az alperesnek ad igazat a bíróság? Miért?

5.1. Általában a nemzeti vagyonról

Az államnak szüksége van a rábízott, illetve az általa felvállalt közfeladatok ellátásához, valamint működésének fenntartásához ingó és ingatlan vagyonelemekre, vagyoni értékű jogokra (SIVÁK–VIGVÁRI 2012, 35–47). Tekintve, hogy eme vagyontárgyak célja a közfeladatok ellátása, közös szükségletek kielégítése, a velük való gazdálkodás során körültekintően kell eljárni, őket fokozott védelemben kell részesíteni a köz érdekében (VARGA 2017, 30–31). Az egyes államok tulajdonában álló, célhoz kötött vagyonelemekkel való gazdálkodást garanciális szabályok korlátozzák, a vagyontárgy funkciója, jellege, illetve értéke szerint különböző mértékben.

A hatályos hazai jog a nemzeti vagyon kifejezést használja az állam mint közösség tulajdonában álló vagyonelemekre nézve. A nemzeti vagyonon belül két kategóriát különítve el: az állami vagyont és az önkormányzati vagyont. A névválasztás nem szerencsés, hisz az állam részét képezi a központi kormányzat mellett a helyi önkormányzatok összessége is, így azok vagyona is. A jogalkotó azonban az állami vagyon alatt csupán a központi kormányzat tulajdonában álló vagyonelemeket érti, míg az egyes helyi önkormányzatokat megillető vagyont kategóriákat előbbbitől elválasztja. Bár a névválasztás nem szerencsés, a hatályos jogszabályok ezekkel operálnak,

ezért a továbbiakban a normaszöveg és az elméleti fogalomhasználat esetleges különbözőségéből fakadó félreértések elkerülése végett e fejezet is az állami vagyon, illetve önkormányzati vagyon kifejezéseket használja, ha a központi kormányzat, illetve ha a helyi önkormányzatok tulajdonát képező vagyonelemekre különülten kíván utalni. Amennyiben a központi és a helyi önkormányzatok vagyonára egyidejűleg gondolok, akkor a nemzeti vagyon szókapcsolattal élek majd.

A nemzeti vagyonra vonatkozó normák között megkülönböztethetjük a *lex generalis* szabályokat, amelyek átfogóan, általában szólnak a nemzeti vagyonról, valamint a *lex specialis* előírásokat, amelyek a nemzeti vagyon körébe tartozó egyes vagyonelemekre vonatkozó speciális előírásokat rendezik. Általános, valamennyi nemzeti vagyonelemre vonatkozó rendelkezéseket tartalmaz az Alaptörvény és a nemzeti vagyonról szóló 2011. évi CXCVI. törvény (a továbbiakban: Nvt.). *Lex specialis* például az állami vagyonról szóló 2007. évi CVI. törvény, a Nemzeti Földalapról szóló 2010. évi LXXVII. törvény, a Nemzeti Bankról szóló 2013. évi CXXXIX. törvény, a Magyar Fejlesztési Bank Részvénytársaságról szóló 2001. évi XX. törvény, az 1991. évi XXXIV. törvény a szerencsejáték szervezéséről, a vízgazdálkodásról szóló 1995. évi LVII. törvény, a hallgatói hitelrendszerről szóló 1/2012. (I. 20.) Korm. rendelet, amely normák a nemzeti vagyon körébe eső egy-egy vagyoni körre vonatkozó részletszabályokat rögzítik.

Tekintve, hogy a vizsgált tárgykör igen tág, e fejezet keretében csupán arra vállalkozom, hogy a nemzeti vagyont átfogóan szabályozó normák tartalmát felvázoljam, illetve a nemzeti vagyon kategóriáinak rendszerszerű áttekintése révén segítséget nyújtsak az eligazodáshoz eme óriási témában.

5.2. Alkotmányos alapok

Korábbi Alkotmányunk⁹³ az Alaptörvényünk 2012. január 1-jei hatálybalépését megelőzően is tartalmazott több, releváns rendelkezést a közvagyonnal összefüggésben. A témát érintően elsőként a 9. §-ában kimondta, hogy Magyarországon a köztulajdon és a magántulajdon egyenjogú és egyenlő védelemben részesül. Hatályos Alaptörvényünk nem deklarálja a két

⁹³ 1949. évi XX. törvény a Magyar Köztársaság Alkotmánya.

tulajdoni forma egyenlőségét. Alkotmányunk már 2012 előtt kimondta, hogy a Magyar Állam tulajdona nemzeti vagyon, illetve hogy az állam kizárólagos tulajdonát, a kizárólagos gazdasági tevékenységek körét törvény határozza meg,⁹⁴ valamint, hogy az állam tulajdonában álló vállalatok és gazdálkodó szervezetek törvényben meghatározott módon és felelősséggel, önállóan gazdálkodnak.⁹⁵ Nevesíti az Állami Számvevőszék (a továbbiakban: ÁSZ) feladatai⁹⁶ között az állami vagyon kezelésének, illetve állami tulajdonban lévő vállalatok kapcsolódó tevékenységének ellenőrzését.⁹⁷

Hatályos Alaptörvényünk külön fejezetbe gyűjti a közpénzügyi kérdéseket, a nemzeti vagyonnal összefüggő rendelkezéseket is e fejezet 38. és 39. cikke tartalmazza. Kimondja, hogy az állam és a helyi önkormányzatok tulajdona nemzeti vagyon, amely vagyon célja a közérdek szolgálata, a közös szükségletek kielégítése, a természeti erőforrások megóvása és a jövő nemzedékek szükségleteinek kielégítése. Deklarálja, hogy a nemzeti vagyon megőrzésével, védelmével és a vele való gazdálkodással összefüggő kérdéseket sarkalatos törvény határozza meg. E sarkalatos törvény a korábban már említett Nvt. Az Alaptörvény jelzi, hogy a nemzeti vagyonnal való gazdálkodás törvényi korlátozásokkal érintett, hisz e vagyont csak törvényben meghatározott célból lehet átruházni, törvényben meghatározott kivételekkel, valamint hasznosítására, átruházására szerződés csak átlátható szervezettel köthető. Az állami, illetve önkormányzati tulajdonban álló gazdálkodó szervezeteknek kötelezettségévé teszi, hogy törvényben meghatározott módon, önállóan, felelősen, a törvényesség, célszerűség és eredményesség követelményeinek tiszteletben tartása mellett gazdálkodjanak. Alaptörvényünk 39. cikke pedig úgy a közpénzek, mint a nemzeti vagyon kezelése során kötelező elvként írja elő az átláthatóság biztosítását és a közérdek tiszteletben tartását.

⁹⁴ 1949. évi XX. törvény a Magyar Köztársaság Alkotmánya 10. §.

⁹⁵ 1949. évi XX. törvény a Magyar Köztársaság Alkotmánya 11. §.

⁹⁶ Az ÁSZ eme feladatát hatályos Alaptörvényünk is tartalmazza 43. cikkében.

⁹⁷ 1949. évi XX. törvény a Magyar Köztársaság Alkotmánya 32/C. §.

5.3. A nemzeti vagyon kategóriái

A nemzeti vagyon elemeit az Nvt. két nagy részre bontja. Megkülönbözteti egymástól az állami tulajdonban álló vagyont és az önkormányzati vagyont (SIVÁK–SZEMLÉR–VIGVÁRI 2013, 136). Az állami tulajdonon belül további két nagy csoportot lehet elkülöníteni: a kincstári vagyon és az üzleti vagyon tárgyait. A kincstári vagyon elemei fokozott védelemben részesülnek stratégiai szerepük, gazdasági jelentőségük, illetve eszmei értékük okán. E fokozott védelem e vagyontárgyak forgalomképességének korlátozásában manifesztálódik. A kincstári vagyonon belül találjuk a forgalomképtelen kincstári vagyon elemeit: a kizárólagos állami tulajdont és a nemzetgazdasági szempontból kiemelt jelentőségű nemzeti vagyon elemeit. A kincstári vagyon másik részét a korlátozottan forgalomképes kincstári vagyon tárgyai teszik ki, ezek egyik speciális típusa a koncesszióba adható vagyon, másként az állam kizárólagos gazdasági tevékenységei.

5.1. táblázat
Az állami tulajdon tárgyai

Az állami tulajdonba tartozó nemzeti vagyon kategóriái		
Kincstári vagyon		Üzleti vagyon
forgalomképtelen kincstári vagyon		forgalomképes vagyonelemek
kizárólagos állami tulajdon	nemzetgazdasági szempontból kiemelt jelentőségű nemzeti vagyon	
		korlátozottan forgalomképes kincstári vagyon (idetartozik: a koncessziós vagyon egy része – az állam kizárólagos gazdasági tevékenysége)

Forrás: saját szerkesztés

A kizárólagos állami tulajdon tárgyai a forgalomképtelen kincstári vagyon körébe esnek. Az idetartozó vagyontárgyakat nevesíti az Nvt. 4. § (1) bekezdése. Kizárólagos állami tulajdon körébe tartoznak például a következők: a Szent Korona és a hozzá tartozó jelvények; az Országház; természetes előfordulási helyükön a föld méhének kincsei; a felszín alatti vizek, azok természetes víztartó képződményei, a folyóvíz és a természetes tavak elhagyott medre, a folyóvízben, természetes tavakban újonnan keletkezett sziget; az Nvt. 1. mellékletében nevesített folyóvizek, holtágak, mellékágak, természetes tavak és

előbbiekre medre, csatornák, tározók, árvízvédelmi fővédvonalak, egyéb vízi létesítmények és állami tulajdonban lévő vízi létesítmények; országos közutak és azok műtárgyai; állami tulajdonban álló terek, parkok. Forgalomképtelen vagyonelemek lévén ezek fő szabály szerint – kivéve az Nvt. által nevesített esetek – nem idegeníthetők el, nem terhelhetők meg, biztosítékul nem adhatók, rajtuk osztott tulajdon nem létesíthető.⁹⁸

Ugyancsak forgalomképtelen kincstári vagyonelemek a nemzetgazdasági szempontból kiemelt jelentőségű nemzeti vagyon tárgyai. Az Nvt. 2. melléklete felsorolja a legfontosabb ilyen vagyonelemeket. Az Nvt. 2. melléklete nevesít sportcélú ingatlanokat, műemléki védelem alatt álló építményeket és épületeket, állami tulajdonban álló társasági részesedéseket, mint a Magyar Villamos Művek Zrt.-ben, a Magyar Posta Zrt.-ben, a Magyar Államvasutak Zrt.-ben, a Magyar Fejlesztési Bank Zrt.-ben stb. fennálló állami részesedések. Azonban a 2. melléklet felsorolása nem taxatív, hiszen vagyonelemet nemcsak az Nvt., hanem más törvény, illetve kormányrendelet is minősíthet nemzetgazdasági szempontból kiemelt jelentőségűvé.⁹⁹

Korlátozottan forgalomképes kincstári vagyon elemei azok a vagyon-tárgyak, amelyek kincstári vagyon részét képezik, ám nem tartoznak a kizárólagos állami tulajdon, illetve a nemzetgazdasági szempontból kiemelt jelentőségű nemzeti vagyon körébe. Ezek azok az államot megillető, többségi gazdasági társasági részesedések, amelyeket az Nvt. 2. melléklete nem minősít nemzetgazdasági szempontból kiemelt jelentőségű nemzeti vagyonnak, s így forgalomképtelen vagyonelemnek.¹⁰⁰ Valamint ilyennek – korlátozottan forgalomképes kincstári vagyonnak – minősül még az állam közszolgáltatási tevékenységet ellátó gazdasági társaságban fennálló társasági részesedése is. Korlátozottan ugyan, de a gazdasági forgalom tárgyát képezhetik, róluk csak törvényben meghatározott feltételek szerint lehet rendelkezni.¹⁰¹ Speciális idetartozó vagyoni kör az állam kizárólagos gazdasági tevékenységei. Ezek körét az Nvt. 12. § (1) bekezdése sorolja fel. Ilyen például a csővezeték termékszállítás és -tárolás, a bányászati kutatás és kitermelés, a hasadó és sugárzó anyagok előállítása és forgalmazása, a szerencsejátékok szervezésére és működtetésére

⁹⁸ Nvt. 3. § (1) bek. 3. pont.

⁹⁹ Nvt. 4. § (2) bek.

¹⁰⁰ Nvt. 4. § (4) bek.

¹⁰¹ Nvt. 3. § (1) bek. 6. pont.

irányuló tevékenységek, a menetrend szerinti helyközi közúti személyszállítás stb. Előbbi tevékenységek gyakorlását az állam időlegesen, fő szabály szerint koncessziós szerződés (PAPP 2017, 265–316) keretében átengedheti. E szerződések határozott időre, legfeljebb 35 évre köthetők. Ágazati törvény lehetőséget adhat külön pályázati kiírás nélkül egy alkalommal a korábban aláírt koncessziós szerződés meghosszabbítására, ha mind a koncesszióba vevő, mind a koncessziós társaság szerződésszerűen és késedelem nélkül teljesítette szerződésben vállalt kötelezettségeit. Koncessziós szerződést az állam csak természetes személlyel, illetve átlátható szervezettel köthet. E tevékenységek koncessziós szerződés nélkül csak az állam, helyi önkormányzat (azok társulása), költségvetési szerv, önkormányzati intézmény, előbbiek 100%-os tulajdonában álló gazdálkodó szervezet vagy ilyen gazdálkodó szervezet 100%-os tulajdonában álló gazdálkodó szervezet által gyakorolható, kizárólag nekik engedhető át.¹⁰²

Az állami vagynon belül az üzleti vagyon körébe azok a vagyonelemek esnek, amelyek nem tartoznak a kincstári vagyonba. Ezek a vagyontárgyak gazdasági forgalom tárgyát képezhetik, forgalomképesek.¹⁰³

Az állami tulajdon mellett a nemzeti vagyon másik része az önkormányzati vagyon. Az önkormányzati vagynon belül a törzsvagyon és a forgalomképes üzleti vagyon különböztethető meg. A törzsvagyon tárgyai vagy forgalomképtelenek, vagy korlátozottan forgalomképesek, tekintettel arra, hogy azok kötelező önkormányzati feladat ellátását és/vagy hatáskör gyakorlását szolgálják. Forgalomképtelen törzsvagyonon belül elkülöníthetők a kizárólagos önkormányzati tulajdonban álló nemzeti vagyon elemei a nemzetgazdasági szempontból kiemelt jelentőségű nemzeti vagyon tárgyaitól. A törzsvagyon másik részét a korlátozottan forgalomképes törzsvagyon képezi, amelyek sajátos típusát a helyi önkormányzatok kizárólagos gazdasági tevékenységei jelentik.

¹⁰² Nvt. 12. § (1) bek., (3) bek., (12)–(13) bek.

¹⁰³ Nvt. 3. § (1) bek. 18. pont.

5.2. táblázat
Az önkormányzati vagyon tárgyai

Az önkormányzati tulajdonba tartozó nemzeti vagyon kategóriái		
Törzsvagyon		Üzleti vagyon
forgalomképtelen törzsvagyon		forgalomképes vagyonelemek
kizárólagos önkormányzati tulajdon	nemzetgazdasági szempontból kiemelt jelentőségű nemzeti vagyon	
		korlátozottan forgalomképes törzsvagyon (idetartozik: a koncessziós vagyon egy része – a helyi önkormányzat kizárólagos gazdasági tevékenysége)

Forrás: saját szerkesztés

A helyi önkormányzatok kizárólagos tulajdonát képező vagyonelemek a forgalomképtelen törzsvagyon részét alkotják. E vagyontárgyakat az Nvt. 5. § (3) bekezdése taxatív módon felsorolja. Idetartoznak a helyi közutak és műtárgyaik, a helyi önkormányzatok tulajdonában álló terek, parkok, nemzetközi kereskedelmi repülőterek és bizonyos létesítményeik, valamint a helyi önkormányzatok tulajdonában álló vizek, közcélú vízi létesítmények (kivéve a vízi közműveket).

Ugyancsak a forgalomképtelen törzsvagyon része a nemzetgazdasági szempontból kiemelt jelentőségű önkormányzati vagyon. A vagyontárgyakat törvény, illetve a helyi önkormányzat rendelete ruházhatja fel ilyen minősítéssel. Az Nvt. 2. számú melléklete is felsorol közülük néhányat.

A korlátozottan forgalomképes törzsvagyon elemeit – az előbbi kategóriához hasonlóan – ugyancsak törvény, illetve a helyi önkormányzat rendelete jelölheti ki. Az Nvt. ilyenként nevesíti az önkormányzati tulajdonban álló közműveket, továbbá a helyi önkormányzatok tulajdonában álló helyi önkormányzati képviselőtestület vagy önkormányzati szerv, vagy az önkormányzat által fenntartott más közfeladatot ellátó intézmény elhelyezését, feladatainak ellátását szolgáló épületet, épületrészt, valamint a helyi önkormányzat többségi tulajdonában álló, közszolgáltatási tevékenységet ellátó¹⁰⁴ gazdasági társaságban fennálló részesedést. A fenti vagyonelemek addig tartoznak a korlátozottan forgalomképes

¹⁰⁴ Ideértve a helyi önkormányzat parkolási szolgáltatást ellátó gazdasági társasági részesedését is.

törzsvagyomba, amíg azok közvetlenül önkormányzati feladat ellátását, illetve hatáskör, közhatalom gyakorlását szolgálják. Ha céljuk, rendeltetésük megváltozik, átkerülnek a forgalomképes üzleti vagyonba. Ameddig azonban forgalomképességük korlátozása fennáll, nem szolgálhatnak önkormányzati hitelfelvétel, sem kötvénykibocsátás fedezetéül, és elidegenítésük is csak az állam (értsd központi kormányzat), más helyi önkormányzat, illetve helyi önkormányzati társulás részére történhet. Ahogy az állami vagyon, úgy az önkormányzati vagyon körében is vannak olyan gazdasági tevékenységek, amelyek gyakorlására a helyi önkormányzatoknak kizárólagos joga van, ám szerződés – fő szabály szerint koncessziós szerződés révén – e tevékenységek gyakorlásának jogát átengedhetik. E logika alapján eme tevékenységi körök az önkormányzati vagyon korlátozottan forgalomképes elemei közé taroznak. Az Nvt. 12. § (2) bekezdése ilyenként nevesíti például a helyi közutak és műtárgyaik létrehozását, működtetését; a menetrend szerinti helyi személyszállítási szolgáltatást; a törzsvagyon részét képező terek, parkok felszíne alatt építmény létrehozását és működtetését stb. Eme vagyonelemekre is az állami vagyon körében, a koncesszió kapcsán kibontott rendelkezések irányadók.¹⁰⁵

Az önkormányzati vagyon azon elemei, amelyek nem részei a törzsvagyonnak, alkotják az üzleti vagyont, ezek gazdasági forgalom tárgyát képezhetik. Előbbi vagyontárgyak forgalomképesek ugyan, ám a korábbi szabályozásból megmaradt az a korlátozás, hogy a helyi önkormányzat vállalkozási tevékenysége – így az üzleti vagyonnal való gazdálkodása – során nem veszélyeztetheti kötelező feladatainak ellátását, valamint, hogy a helyi önkormányzat csak korlátozott tagi felelősségű gazdasági társaságot alapíthat, illetve csak ilyen társaságban szerezhethet tulajdonosi részesedést.¹⁰⁶

5.4. A nemzeti vagyon védelme

A nemzeti vagyon célhoz rendeltségéből eredően részesül védelemben. E vagyoni kör védelme több formában is tettest ölt. Egyrészt tetten érhető a nemzeti vagyon egyes kategóriái forgalomképességének korlátozásában – amelyet az előző fejezetben tekintettünk át –, másrészt manifesztálódik a nemzeti vagyonnal való gazdálkodás alapelveiben, harmadrészt

¹⁰⁵ A vonatkozó szabályokat lásd részletesebben az Nvt. 12. §-ában.

¹⁰⁶ Nvt. 9. § (2) bek.

a kezelésükre, hasznosításukra vonatkozó szabályozásban, továbbá e vagyontárgyak feletti tulajdonjog átruházásának korlátozásában is.

5.4.1. Vagyongazdálkodási alapelvek

A nemzeti vagyonnal való gazdálkodás kapcsán számos fontos alapelvet tartalmaz az Nvt. Az elsők között rögzíti a felelős és rendeltetészerű gazdálkodás elveit. A nemzeti vagyongazdálkodás feladatainak nevesítése során találkozunk a teherbíró képességhez igazodó gazdálkodás elvével, a szükségesség követelményével, az átláthatóság, egységesség, hatékonyság, költségtakarékosság elveivel, ahogy az értékörzés, állagvédelem, értéknövelés szempontjaival is. A törvény továbbá kimondja az állami (értsd központi kormányzati), illetve helyi önkormányzati feladatok ellátása szempontjából feleslegessé vált vagyontárgyak elidegenítésének követelményét. Az imént felsorolt elvek valóban fundamentálisak a közvagyonnal való gazdálkodás kapcsán, ám a törvény részletes kibontásuktól tartózkodik, részletezésüket az ágazati jogszabályokra bízva, végrehajtásukhoz kevés jogi eszközt bocsát rendelkezésre. Az Nvt. tehát válaszol a mit kérdésre, azaz kimondja, hogy mit is vár el a nemzeti vagyonnal gazdálkodóktól, ám a hogyan, illetve a mi módon kérdések megválaszolását alig kísérli meg. Az előbbi állítás alól három kivétel nevesíthető. Az egyik az Nvt. 8. §-a, amely a központi kormányzat, illetve helyi önkormányzat által alapított gazdasági társaságok, illetve az előbbiektől megszerzett társasági részesedésekre tér ki, s bontja ki azokat a rendelkezéseket, amelyek révén el kívánja érni, hogy a központi kormányzat, illetve a helyi önkormányzatok csak olyan gazdasági társaságokat alapítsanak, illetve szerezenek bennük részesedést, amelyek tagjai átláthatók. A másik kivétel az Nvt. 9. §, amely a helyi önkormányzatok számára vagyongazdálkodásukkal összefüggésben kötelezettségként előírja a közép- és hosszú távú vagyongazdálkodási terv készítését, továbbá ez az a szakasz, amely kimondja, hogy a helyi önkormányzatok vállalászási tevékenysége nem veszélyeztetheti kötelező feladataik ellátását, s hogy a helyi önkormányzatok csak olyan gazdasági társaságokban vehetnek részt, ahol a tagok felelőssége kizárólag a vagyoni hozzájárulásuk mértékéig terjed. A harmadik kivételt az Nvt. 10. §-a jelenti, amely a tulajdonosi joggyakorló kötelezettségévé teszi a nemzeti vagyonnak, annak értékének és változásainak nyilvántartását. A nyilvántartásnak tartalmaznia kell a nemzeti vagyon

elsődleges rendeltetése szerinti közfeladat megjelölését is. E nyilvántartás fő szabály szerint nyilvános. E szakasz a tulajdonosi joggyakorló egy másik kötelezettségét is kimondja: a nemzeti vagyonnal való gazdálkodás ellenőrzését, amely ellenőrzés eredményéről értesíteni tartozik a nemzeti vagyon használóját, illetve az Állami Számvevőszéket. Utóbbit csak akkor, ha megállapításai az Állami Számvevőszék hatáskörét érintik.¹⁰⁷

5.4.2. A nemzeti vagyon kezelése és hasznosítása

A nemzeti vagyon vagyongazdálkodási jogot alapító vagyongazdálkodási szerződéssel, hasznélvezeti jogot alapító szerződéssel és használati jogot alapító szerződéssel adható vagyongazdálkodásba, illetve hasznosítható. Mind a vagyongazdálkodási, mind a hasznosítási szerződések esetén is fő szabály a visszterhesség. Ingyenesen ezek a szerződések közfeladat, közszolgáltatás ellátása és azok ellátásához szükséges infrastruktúra biztosítása végett köthetők a szükségesség elvének szem előtt tartása mellett.

Vagyongazdálkodási szerződés fő szabály szerint csak – az Nvt. értelmező rendelkezései között definiált – vagyongazdálkodókkal köthető, és e jog csak általuk gyakorolható. Ez alól kivételt jelentenek (1) az állam, illetve a helyi önkormányzatok kizárólagos gazdasági tevékenységei (koncessziós vagyoni kör), illetve a (2) törvényi kijelölés esetei. Koncessziós körbe tartozó vagyon esetén koncessziós szerződés természetes személylyel és átlátható szervezettel¹⁰⁸ írható alá. A vagyongazdálkodási jog nemcsak a vagyongazdálkodási szerződés útján, de törvényi kijelöléssel is létrejöhet. A törvény nemzeti vagyon kezelőjeként egyrészt olyan személyt jelölhet ki, aki az Nvt. szerinti vagyongazdálkodók körébe tartozik, másrészt – az előbbiek közé nem tartozó – a törvény által egyedileg meghatározott jogi személy is kijelölhető vagyongazdálkodónak. Bizonyos vagyonelemek – állami és helyi önkormányzati kizárólagos tulajdon, az Nvt. 2. mellékletében meghatározott nemzetgazdasági szempontból kiemelt jelentőségű nemzeti vagyon és koncessziós vagyoni kör elemei – esetén a törvény egyedileg is csak olyan személyt jelölhet ki vagyongazdálkodóként, aki az Nvt. értelmező rendelkezései szerint vagyongazdálkodónak minősül. Az Nvt. szerint az állami tulajdonba eső nemzeti vagyon kapcsán vagyongazdálkodó lehet költségvetési szerv; helyi

¹⁰⁷ Nvt. 7–10. §.

¹⁰⁸ Az átlátható szervezet fogalmát lásd Nvt. 3. § (1) bek. 1. pont.

és nemzetiségi önkormányzat, valamint azok társulása; helyi vagy nemzetiségi önkormányzat, illetve társulásaik fenntartásában, irányításában álló intézmények; előbbiek, illetve az állam 100%-os – egyedi vagy együttes – tulajdonában álló gazdálkodó szervezet, valamint ilyen gazdálkodó szervezet 100%-os tulajdonában álló gazdálkodó szervezet és köztestület. Helyi önkormányzati tulajdonban álló nemzeti vagyon esetén vagyonkezelő lehet a helyi vagy nemzetiségi önkormányzat és azok társulása, illetve ezek fenntartása, irányítása alá tartozó intézmény; az előbbiek, illetve az állam 100%-os – egyedi vagy közös – tulajdonában álló gazdálkodó szervezet vagy ilyen gazdálkodó szervezet 100%-os tulajdonában álló gazdálkodó szervezet; költségvetési szerv és köztestület. Továbbá vagyonkezelő lehet az egyházi jogi személy is tevékenysége ellátásához szükséges nemzeti vagyon felett.¹⁰⁹ A vagyonkezelői szerződés biztosítja a legnagyobb mozgásteret a nemzeti vagyont használók számára a három kontraktus közül. A vagyonkezelőt – jogszabály vagy szerződésben foglalt kivételektől eltekintve – ugyanis megilletik a tulajdonos jogai, illetve terhelik a tulajdonos kötelezettségei azzal, hogy a vagyont nem idegenítheti el, azt nem terhelheti meg,¹¹⁰ nem adhatja biztosítékul, rajta osztott tulajdont nem létesíthet, a vagyonkezelői jogot harmadik személyre nem ruházhatja át, valamint nem adhat polgári jogi igényt megállapító vagy eldöntő tulajdonosi hozzájárulást hatósági, illetve bírósági eljárásban.¹¹¹

Megjegyzésre érdemes még, hogy vagyonkezelési szerződés, ahogy a következőként tárgyalt haszonélvezeti szerződés is, versenyztetés nélkül köthető. Közös még e két szerződésben, hogy azok az Nvt. erejénél fogva megszűnnek, ha a haszonélvező vagy a vagyonkezelő gazdálkodó szervezet tulajdonosi szerkezete oly módon változik meg, hogy az már nem teljesíti a vagyonkezelőkkel szemben elvárt közvetlen vagy közvetett 100%-os állami, illetve helyi (nemzetiségi) önkormányzati tulajdonosi részesedés fennállásával összefüggő követelményeket.

Haszonélvezeti jogot alapító szerződés – a vagyonkezelési szerződéshez hasonlóan – csak vagyonkezelőkkel köthető, illetve e jog csak általuk gyakorolható, kivéve a koncessziós vagyoni körbe tartozó vagyonelemek esetén, ahol koncessziós szerződéssel szerezhető meg az államot vagy helyi önkormányzatot megillető kizárólagos gazdasági tevékenység

¹⁰⁹ Nvt. 3. § (1) bek. 19. pont.

¹¹⁰ Kivételt e szabály alól is megfogalmaz a törvény. Lásd Nvt. 11. § (8) bek. a) pont.

¹¹¹ Nvt. 11. § (1)–(9). bek.

végzésének joga, amely kontraktus természetes személyekkel, illetve átlátható szervezetekkel írható alá. A haszonélvező szűkebb jogosultságokkal bír a vagyontárgy felett, mint a vagyonkezelő. A Polgári törvénykönyv rendelkezései szerint a haszonélvezeti jog jogosultja a más személy tulajdonában álló dolgot – amelyen haszonélvezeti joga fennáll – birtokában tarthatja, használhatja, hasznosíthatja, hasznait szedheti, haszonélvezeti jogát másra azonban nem ruházhatja át, továbbá viseli a dologgal kapcsolatos terheket és a használatával összefüggő kötelezettségeket.¹¹²

A nemzeti vagyon elemeire vagyonkezelői és haszonélvezeti jogot alapító szerződés mellett hasznosításra vonatkozó szerződés is köthető. Az ügyletben nemzeti vagyon felett tulajdonosi joggyakorlóval¹¹³ szemben ellenérdekű félként csak természetes személy, illetve átlátható szervezet állhat. Csak olyan természetes személlyel, illetve átlátható szervezettel köthető hasznosítási szerződés, aki/amely vállalja, hogy eleget tesz szerződésben rögzített beszámolási, nyilvántartási, adatszolgáltatási kötelezettségének a neki átengedett vagyontárggyal összefüggésben, illetve vállalja, hogy azt szerződésszerűen, a tulajdonosi rendelkezéseknek és a vagyontárgy hasznosítási céljának megfelelően használja. Továbbá vállalja, hogy a hasznosításba harmadik félként kizárólag természetes személyt, illetve átlátható szervezetet von be. Állami tulajdonban álló nemzeti vagyonra törvényben, önkormányzati tulajdonban álló nemzeti vagyonra törvényben vagy helyi önkormányzati rendeletben meghatározott értékhatár felett hasznosítási szerződést kötni csak versenyeztetés útján lehet. A versenyeztetés csak akkor mellőzhető, ha a hasznosítás államháztartási körbe tartozó szervezet, jogszabályban meghatározott közfeladatot ellátó gazdálkodó szervezet vagy államháztartási körbe tartozó szervezet vagyonkezelésében lévő személy javára történik. Valamint akkor sem alkalmazandó a versenyeztetés, ha „*természetes személy, vagy 100%-ban magántulajdonban álló gazdálkodó szervezet a nemzeti vagyon használója, és a használatában álló nemzeti vagyont hasznosítja*”.¹¹⁴ A hasznosítási jogot alapító szerződés értelmében a tulajdonosi joggyakorlóval szerződő fél – fő szabály szerint – csupán a vagyontárgy használatára jogosult.¹¹⁵

¹¹² 2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről 5:148–149. §.

¹¹³ A tulajdonosi joggyakorló az, aki az államot vagy helyi önkormányzatot megillető tulajdonosi jogokat, illetve kötelezettségeket gyakorolja a nemzeti vagyonba tartozó vagyonelem felett.

¹¹⁴ Nvt. 11. § (18) bek.

¹¹⁵ Nvt. 11. § (10)–(18) bek.

5.4.3. *A nemzeti vagyon elidegenítése*

A nemzeti vagyonról szóló törvény kimondja, hogy állami vagyon esetén törvényben, önkormányzati vagyon esetén törvényben vagy helyi önkormányzati rendeletben meghatározott értékhatár felett a nemzeti vagyon tulajdonjogát versenyeztetés útján lehet átruházni, kivéve, ha a törvény eltérően rendelkezik. Versenyeztetés esetén pedig az összességében legelőnyösebb ajánlatot tevő részére, a szolgáltatás és ellenszolgáltatás értékarányossága elvének tiszteletben tartása mellett ruházható át a nemzeti vagyon tulajdonjoga. A versenyeztetés azonban nem kötelező a jogszabály által meghatározott értékhatárt el nem érő nemzeti vagyon elemei kapcsán, illetve a törvény által adott direkt felhatalmazás eseteiben. Az Nvt. lehetőséget ad a nemzeti vagyon tulajdonának ingyenes átruházására is, a kapcsolódó részletszabályok tisztázását az ágazati törvényekre bízza. A normaszövegből arra következtethetünk, hogy az Nvt. az ellenértékért cserében történő, azaz a visszerhes elidegenítést tekinti fő szabálynak, míg az ingyenes vagyonátruházást kivételnek, ám ezt direkt módon nem mondja ki. Bármilyen formában kerül is sor a vagyon átruházására – ingyenesen, visszerhesen, versenyeztetéssel vagy anélkül –, a nemzeti vagyon tulajdonjogát csak természetes személy, illetve átlátható szervezet szerezheti meg.

A jogalkotó az ingatlan vagyon ingyenes átruházását bátyázta körül további garanciális rendelkezésekkel. Ha ugyanis korábban állami vagy önkormányzati tulajdonban álló ingatlan vagyont szerez valaki – az állam (értsd központi kormányzat) kivételével – ingyenesen, akkor az az ingatlant a megszerzéstől számított 15 évig nem idegenítheti el, és köteles azt a juttatás céljának megfelelően hasznosítani, állagát megőrizni, valamint a hasznosításról évente beszámolni. Az elidegenítési tilalom ideje alatt az ingatlan fő szabály szerint nem megterhelhető, ahhoz a korábbi tulajdonosi joggyakorló egyedi döntéssel adott hozzájárulására van szükség, aki csak fejlesztési, felújítási, korszerűsítési célt szolgáló hitelhez vagy támogatás érdekében történő más jellegű megterheléshez – vagy előbbi igények kielégítése érdekében történő elidegenítéshez – adja áldását.

Idkapcsolódó – az ingatlan vagyont védő – garanciális szabály, hogy a helyi önkormányzati tulajdonban álló ingatlan értékesítése esetén az államot törvény által biztosított, minden más jogosultat megelőző elővásárlási jog illeti meg. Ez alól kivételt az állami (egykori tanácsi) és önkormányzati

bérlakások képeznek, illetve azok az ingatlanok, amelyek értéke a jogszabályban¹¹⁶ rögzített értékhatárt nem éri el.¹¹⁷

Az ingyenes vagyonátruházás speciális esete, amikor jogalkotói döntés eredményeként a kormányzati szintek között a közfeladatok átstrukturálására kerül sor. Ekkor a közfeladat ellátását szolgáló vagyon osztja a közfeladat sorsát. A közfeladat ellátásának felelőse, ha megváltozik, akkor a közfeladat ellátásához szükséges vagyon tulajdonosa is ennek megfelelően módosul. A jogalkotó kimondja, ha a törvény a helyi önkormányzat feladatát más helyi önkormányzat feladatává vagy az állam (értsd központi kormányzat) feladatává teszi, vagy állami feladatot minősít helyi önkormányzati feladattá, akkor a feladat ellátását közvetlenül szolgáló, ahhoz szükséges vagyon nyilvántartási értéken, átvezetéssel, ingyenesen kerül a feladatátvevő tulajdonába.

Összegzésként megállapítható, hogy *lex generalishoz* méltóan az Nvt. az Alaptörvényben foglaltakkal összhangban egy nagyvonalú áttekintést ad a nemzeti vagyon tárgyairól, definiálja a legfőbb fogalmakat, az e célhoz kötött vagyontömeg védelmére hivatott alapvető rendelkezéseket. De mint tudjuk, az „*ördög a részletekben rejlik*”. Az Nvt. a szabályozási témát érintően több vakfoltot hagy, illetve a számos kivételre, alkivételre utal, s bízza előbbieket kibontásukat ágazati törvényekre. A kivételek, alkivételek léte persze indokolható, például a nemzeti vagyonba tartozó vagyonelemek sokszínűségével s azzal, hogy a nemzeti vagyonelemek sokfélesége miatt a hatékony vagyongazdálkodás megvalósítása is változatos, a különböző vagyoni kategóriákra nézve eltérő szabályozást igényel. Ugyanakkor tény, hogy a sok kivétel, alkivétel és a számos ágazati norma bár a rugalmas szabályozást igen, a jogalkalmazást, illetve a változások nyomon követését, valamint a témát érintő szabályozás rendszerszintű áttekintését kevésbé mozdítják elő.

5.5. Vissza az esethez

Az ügyben eljáró bíróság megállapította, hogy az alperes helyi önkormányzat és a felperes között született szerződés aláírásának időpontjában a perbeli

¹¹⁶ A törvényben vagy a helyi önkormányzati rendeletben meghatározott értékhatárt.

¹¹⁷ Nvt. 14. § (4) bek.

ingatlanrész elidegenítési és terhelési tilalom alatt állt, amely tilalom határozott időre, 15 évre szólt. Ez idő alatt az ingatlan csak sporttevékenységre és sportcélú tevékenységre volt hasznosítható. A határozott idő elteltét követően a földhivatal az ingatlan-nyilvántartásból törölte az elidegenítési és terhelési tilalmat.

A bíróság továbbá megállapította, hogy az elidegenítési és terhelési tilalom törlését megelőző évben (2012. január 1-jén) hatályba lépett a 2011. évi CXCVI. törvény (Nvt.), amelynek 5. § (1) bekezdése kimondja, hogy önkormányzati vagyon törzsvagyon és üzleti vagyon lehet. Az 5. § (2) bekezdése pedig rögzíti, hogy a törzsvagyon korlátozottan forgalomképes elemeit törvény, illetve helyi önkormányzati rendelet állapíthatja meg. Az Nvt. 17. § (1) bekezdése szerint a törvény hatálybalépését megelőzően jogszerűen és jóhiszeműen szerzett jogokat és kötelezettségeket az Nvt. rendelkezései nem érintik.

A fentiek alapján az eljáró bíróság az alperes önkormányzatot a szerződés megszűnéséből eredő elszámolás jogcímén igazságügyi szakértő által megállapított összeg, valamint a kereseti kérelemmel egyező időponttól esedékes, a kifizetés napjáig járó törvényes mértékű késedelmi kamat megfizetésére kötelezte. Az ingatlan az alperes önkormányzat tulajdonában maradt.

5.6. Önellenőrző kérdések

- Milyen típusai vannak az állami tulajdonban álló nemzeti vagyonnak? Jellemezze őket forgalomképességük szerint!
- Milyen típusai vannak az önkormányzati tulajdonban álló nemzeti vagyonnak? Jellemezze őket forgalomképességük szerint!
- Hogyan, milyen jogi megoldások révén törekszik a jogalkotó a nemzeti vagyon elemeit védelemben részesíteni?
- Nevesítsen *lex specialist* a nemzeti vagyonra vonatkozóan! Keressen olyan *lex specialist*, amelyet a fejezet nem említ!
- Ki lehet napjainkban a nemzeti vagyon kezelője?
- Miben tér el egymástól az átlátható szervezetek és a vagyonkezelők köre?

5.7. Érdekességek

- Tájékozódjon a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt. feladatairól, gazdálkodásáról! Lásd részletesebben: www.mnvzrt.hu (Letöltve: 2018. 03. 29.)

- A nemzeti vagyronról az Állami Számvevőszék által készített elemzések, jelentések elérhetők a www.asz.hu (letöltve: 2018. 03. 29.) weboldalon.
- ÁSZ (2017): *Elemzés az önkormányzati tulajdonban álló gazdasági társaságok működésének tapasztalatairól*. Elérhető: www.asz.hu/storage/files/files/Publikaciok/Elemzesek_tanulmanyok/2017/gt_elemzes_20170509.pdf?ctid=1126 (Letöltve: 2018. 03. 29.)
- ÁSZ (2017): *Jelentés. Az állami vagyon feletti tulajdonosi joggyakorlással kapcsolatos tevékenységek ellenőrzése*. Elérhető: www.asz.hu/storage/files/files/jelentes/2017/17123.pdf?ctid=1125 (Letöltve: 2018. 03. 29.)
- ÁSZ (2015): *Az állami felsőoktatási intézmények gazdálkodása és működése*. Elérhető: www.asz.hu/storage/files/files/Publikaciok/Elemzesek_tanulmanyok/2015/tanulmany_az_allami_felsooktatai_intezmenyek_gazdalkodasa.pdf?ctid=855 (Letöltve: 2018. 03. 29.).
- A nemzeti vagyonnal összefüggő elvi bírósági határozatok, illetve döntések elérhetők: www.kuria-birosag.hu (Letöltve: 2018. 03. 29.)

Felhasznált irodalom

- SIVÁK József – SZEMLÉR Tamás – VIGVÁRI András (2013): *A magyar államháztartás és az Európai Unió közpénzügyei*. Budapest, CompLex.
- SIVÁK József – VIGVÁRI András (2012): *Rendhagyó bevezetés a közpénzügyek tanulmányozásába*. Budapest, CompLex.
- PAPP Tekla szerk. (2017): *Atipikus szerződések*. Budapest, Opten.
- VARGA Judit (2017): *Közpénz és közpénzügyi rendszer: Fogalmi alapvetés*. In HORVÁTH M. Tamás – BARTHA Ildikó – VARGA Judit: *Honnan hová? A közpénzek védelméről*. Debrecen, DE ÁJK. 25–36.

1949. évi XX. törvény a Magyar Köztársaság Alkotmánya

Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.)

2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről

2011. évi CXCV. törvény a nemzeti vagyronról

Budapest Környéki Törvényszék 20.P.20.855/2016/13. sz. határozata

6. FEJEZET

Az illetékek

Varga Judit¹¹⁸

Eset

A felperes édesanyja elhalálozott. A felperes édesapja ezt követően házasságot kötött a korábban elhunyt feleségének (a felperes édesanyjának) testvérével, akinek házasságkötés utáni neve dr. K. F.-né lett. Elsőként a felperes édesapja, majd 2014. december 20-án dr. K. F.-né is elhalálozott végintézkedés hátrahagyása nélkül.

Az ügyben illetékes közjegyző dr. K. F.-né hagyatékát a felperesnek mint az örökgyógy testvére gyermekének adta át törvényes öröklés jogcímén. Ezek után az elsőfokú hatóság a felperest kötelezte 2 936 862 Ft öröklési illeték megfizetésére.

A felperes a fizetési meghagyás kézhezvételét követően kérte a hatóságtól – hivatkozva az illetéktörvény 16. § (1) bekezdés c) pontjára –, hogy az neki mint az örökgyógy mostohagyermekének illetékkedvezményt biztosítson. Az elsőfokú hatóság a felperes illetékkedvezmény iránti kérelmét elutasította.

A felperes e határozattal szemben fellebbezést terjesztett elő, a hatóság a fizetési meghagyást helybenhagyta. Indokolása szerint a felperes a hagyatékot mint törvényes örökös az örökgyógy testvérenek gyermeke szerezte meg, s nem jelezte a hagyatéki tárgyaláson, hogy ő az örökgyógy mostohagyermek is volt. A mostohagyermek fogalmát sem az illetéktörvény, sem az adózás rendjéről szóló törvény nem határozza meg. A Ptk. 4:198. § tesz említést a mostohagyermekről, akit a házastárs tartásra szorult kiskorú gyermekeként definiál. Az örökgyógy felperes édesapjával kötött házasságakor a felperes 43 éves elmúlt, ezért nem minősül

az örökgyó mostohagyermekének, s így az örökgyó után mint az örökgyó testvérének gyermeke örököl.

A felperes ezt követően bírósághoz fordult, keresetében vitatta az adóhatóság jogértelmezését, s kiemelte, hogy mint az örökgyó mostohagyermek, jogosult illetékkedvezményre.

Forrás: AVI 2017.7.55: Kúria, Kfv. IV. 35.505/2016/6. sz. határozat

Kapcsolódó kérdések

- A fenti esetben az örököszt megilleti-e illetékkedvezmény mint mostohagyermek? Válaszát indokolja!
- Egyetért-e az adóhatóság érvelésével? Válaszát indokolja!

6.1. Illetékek az államháztartási bevételek rendszerében

Az illetékfizetési kötelezettséget törvény írja elő, az 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.). Amennyiben nem részesül a törvény által biztosított mentességben, illetéket köteles fizetni minden természetes és jogi személy, illetve más jogalany,¹¹⁹ ha vagyont ingyenesen vagy visszerhesen szerez, illetve bírósági vagy közigazgatási eljárást kezdeményez.

Mivel törvény által előírt fizetési kötelezettségről van szó, az illetékek a közjogi vagy közhatalmi bevételek közé tartoznak (HALUSTYIK 2015, 26). Azaz olyan államháztartási bevételt tisztelhetünk bennük, amelyeket az állam egyoldalúan, közhatalma birtokában ír elő, s azok nem teljesítése esetén kényszer útján gondoskodhat beszedésükről.

Bár valamennyi illeték közhatalmi bevétel, két nagy csoportjuk különböztethető meg: az adójellegű vagyonszerzési és a díjtellegű eljárási illetékek. A vagyonszerzési illetékek azért tekinthetők adójellegű állami bevételeknek, mert a fizetési kötelezettségét teljesítő jogalany közvetlen ellenszolgáltatásban nem részesül, kvázi adót fizet. Az eljárási illetékek ellenében azonban az állam valamely közhatalma birtokában végzett szolgáltatást nyújt, jelesen lefolytat közigazgatási hatósági vagy bírósági eljárást. Azaz az eljárási illetékfizetési kötelezettség teljesítéséért cserébe

¹¹⁹ 2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról, 28. §.

közvetlen ellenszolgáltatás jár, akár a díjak esetén, így eme illetékek díj-jellegű bevételeknek tekinthetők.

Egyes közigazgatási hatósági eljárásokért, illetve egyes állami intézmények igazgatási jellegű szolgáltatásainak igénybevételéért, valamint bizonyos bírósági eljárási cselekményekért, szolgáltatásokért díjat, pótdíjat kell fizetni (a továbbiakban együtt: igazgatási és bírósági szolgáltatási díj). Az igazgatási és bírósági szolgáltatási díjban és az egyes eljárási illetékekben közös, hogy mindet valamely állami közhatalom birtokában nyújtható szolgáltatás ellenében kell megfizetni, ám különbség köztük, hogy a díjknál meghatározható elméletileg a közszolgáltatás költsége (SIMON 2012, 384). Az Itv. szerint az igazgatási és bírósági szolgáltatási díjak mértékét úgy kell meghatározni, hogy fedezetet biztosítsanak az eljáró hatóságnál felmerülő és másra át nem hárítható valamennyi költség számára. Ha az eljárás változó költségigényű, akkor a díjat átalány jelleggel kell meghatározni. Lényeges különbség továbbá, hogy e díjak (pótdíjak) az eljáró hatóság bevételeit képezik, míg az illetékek a központi költségvetés bevételeit gazdagítják. Garanciális rendelkezés, hogy az eljárásért fizetendő pótdíj és az illeték összege nem lehet több, mint az eljárással összefüggésben felmerült tényleges költség.¹²⁰

A 2012-es költségvetési évvel bezáróan¹²¹ az illetékekből származó bevételeket megosztották a központi és a helyi államháztartási alrendszerek között, az elosztás arányáról pedig az adott évi központi költségvetési törvény rendelkezett. A 2013-as költségvetési évtől¹²² kezdve ez a megosztás megszűnt, azóta az illetékekből származó bevételek egésze a központi költségvetés bevételeit képezi.

6.2. A hazai illetékrendszer

A hazai illetékrendszer stabilnak tekinthető, hisz a hatályos jogban ismeretes kettős tagolásuk, azaz a vagyonszerzési és eljárási illetékek elkülönítése 1990 óta létezik a jogrendszerben. Természetesen elfogadása óta számos alkalommal módosították már az illetéktörvényt, ám az illetékek alaptípusai változatlanok.

¹²⁰ Itv. 67. §.

¹²¹ 2011. évi CLXXXVIII. törvény Magyarország 2012. évi központi költségvetéséről.

¹²² 2012. évi CCIV. törvény Magyarország 2013. évi központi költségvetéséről.

A magyar rendszer az adójellegű vagyonszerzési illetékeken belül elkülöníti az ingyenes vagyonszerzés – ajándékozás, öröklés – esetén, illetve a visszerthes vagyonszerzés esetén fizetendő vagyonszerzési illetékeket.

A díjjellegű eljárás illetékeken belül a közigazgatási hatósági eljárás és a bírósági eljárás illetéke jelenti a két altípust, míg a bírósági eljáráson belül további csoportképzés lehetséges, hisz megkülönböztethetők a polgári peres, illetve nem peres eljárások és a büntetőperes eljárás esetén fizetendő eljárás illetékek.

Az 1990-ben elfogadott illetéktörvény egyik leglényegesebb módosítása 2008. január 1-jén lépett hatályba. E módosítás kiemelte az Itv.-ből azt a garanciális elvet, amely kizárta az eljárás illetékek és díjak egyidejű kiszabásának lehetőségét (SIMON 2012, 384), azóta ugyanazon eljárásban is lehetőség van mindkét fizetési kötelezettség kiszabására, a 6.1. alfejezetben leírt korlátok között.

6.3. A vagyonszerzési illetékek

A vagyonszerzési illetéket – akár ingyenes, akár visszerthes módon kerül sor a vagyon megszerzésére – mindig a vagyont szerző köteles megfizetni.

6.3.1. Ingyenes vagyonszerzési illetékek

Öröklési illeték

Az öröklési illeték tárgya a haláleset folytán bekövetkező vagyonszerzés. Azaz öröklési illetéket kell fizetni az örökség, hagyomány, meghagyás útján, a kötelesrész révén, illetve halál esetére szóló ajándékozás keretében megszerzett vagyon után.

Belföldön lévő hagyatéokra minden esetben fizetni kell öröklési illetéket. Külföldön lévő ingó hagyatéokra, illetve vagyoni értékű jogra nézve csak akkor áll fenn az illetékfizetési kötelezettség, ha a hagyaték helye szerinti államban öröklési illetéket vagy ennek megfelelő adót nem kell fizetni. Külföldön lévő ingatlanhagyatéokra az öröklési illetékre vonatkozó szabályok nem terjednek ki. Az örökös köteles bizonyítani, hogy eleget

tett külföldön vagyonszerzéssel összefüggő illeték- vagy adófizetési kötelezettségének.¹²³

Az illetékfizetési kötelezettség az örökhagyó halálának napján keletkezik.

Az öröklési illetéket nem kell megfizetni az öröklésről való ingyenes lemondás esetén. Ha valaki az öröklésről ellenérték fejében mondott le, akkor az ellenérték alapulvételével ajándékozási illetéket kell megállapítani. Ugyancsak nem kötelezhető illetékfizetésre az az örökös vagy hagyományos, aki az örökséget vagy hagyományt az örökség megnyíltá után visszautasítja.¹²⁴ Amennyiben az örökösök osztályos egyezséget kötnek, mindegyik csak a neki juttatott örökrész értéke után járó öröklési illeték megfizetésére köteles.

Az illeték alapja az örökség tiszta értéke, vagyis az örökség forgalmi értéke csökkentve a hagyatékot terhelő tartozás értékével, valamint az egyéb terhekkel. Hagyatéki tehernek számít a hagyatéki eljárás során kirendelt gondnok, a végrendeletet végrehajtó tiszteletdíja, az örökhagyó eltemettetésének szokásos költségei. A hagyatékot terhelő adósságot, illetve más terhek fennállását fő szabály szerint az örökös (hagyományos) köteles igazolni, kivéve az örökhagyó eltemettetésének szokásos költségeit, hisz azt bizonyítás nélkül is elfogadják.¹²⁵

A vagyont szerző fél az általa megszerzett örökség tiszta értékének 18%-át köteles öröklési illetékként megfizetni. Ha a megszerzett vagyonban lakástulajdon, illetve lakástulajdonhoz kapcsolódó vagyoni értékű jog is van, akkor eme vagyonelemek után a tiszta értéküknek 9%-át kell illetékként megfizetni. Gépjármű, pótkocsi, illetve az előbbiekhöz kapcsolódó vagyoni értékű jogok öröklése esetén, e vagyonelemek után visszterhes szerzésük esetén fizetendő vagyonátruházási illeték kétszeresét kell öröklési illetékként megfizetni.¹²⁶

Az illetékről szóló törvény az öröklési illeték kapcsán több mentességet, illetve kedvezményt is biztosít bizonyos személyek általi, valamint bizonyos vagyonelemek szerzése esetén. Az állam teljes egészében eltekint az öröklési illeték megfizetésétől, azaz nem kell vagyonszerzési illetéket fizetni például a tudományos, művészeti, oktatási, közművelődési, illetve

¹²³ Itv. 2. § (1) bek.

¹²⁴ Itv. 9. §.

¹²⁵ Itv. 13. §.

¹²⁶ Itv. 12. §.

közjóléti célra juttatott örökség (hagyomány) után. Az Itv. által rögzített feltételek mellett a lakóház építésére alkalmas telektulajdonnak az öröklésekor sem merül fel fizetési kötelezettség, ahogy mentesülnek az örök-hagyó egyenes ági rokonai – ideértve az örökbefogadáson alapuló rokoni kapcsolatot is – és túlélő házastársa. Más esetekben az állam csupán kedvezményt ad a fizetendő illeték összegéből. Például ha az örök-hagyó után mostoha-, nevelt gyermek szerez örökséget, akkor ő a hagyaték tiszta értékéből 20 millió forintig mentesül, az azon felüli rész után fizet örök-lési illetéket. Az örökösnek juttatott ingó dolog 300 ezer forint forgalmi értéket meg nem haladó része szintén mentesül a fizetési kötelezettség alól. Kedvezményt biztosít az állam a kiskorú örökösök részére, illetve a termőföldtulajdont és az ahhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogot szerző örökösök részére is.¹²⁷

Ajándékozási illeték

Az ajándékozási illeték tárgya az ingyenesen, ajándékozással történt vagyonszerzés. Ennek megfelelően ajándékozási illetéket kell fizetni ingatlan, illetve ingó ajándékozása eredményeként történő vagyonszerzés után, ahogy vagyoni értékű jog ingyenes alapítása, átengedése, arról való ingyenes lemondás révén szerzett vagyonelem után is.¹²⁸

Ajándékozási illetéket a belföldi ingatlan vagyon, illetve a belföldi és a külföldi ingó és vagyoni értékű jog megszerzése esetén kell kiróni. Külföldi ingatlan vagyonra fő szabály szerint nem alkalmazandó, csak akkor, ha nemzetközi szerződés így rendelkezik. Gépjárművek, illetve pótkocsik tulajdonjogának vagy a hozzájuk kapcsolódó vagyoni értékű jognak megszerzése esetén csak akkor kell ajándékozási illetéket fizetni, ha a gépjárművet vagy pótkocsit belföldön vették, veszik nyilvántartásba.¹²⁹

Illetékfizetési kötelezettség keletkezésének időpontja ingatlan szerzése esetén az ajándékozási szerződés megkötésének napja; ingó, vagyoni értékű jog szerzése esetén a szerződéskötésről kiállított okirat aláírásának napja; ha pedig a vagyonszerzésről okiratot nem állítottak ki, akkor a vagyonszerzés napja.¹³⁰

¹²⁷ Itv. 16. §.

¹²⁸ Itv. 11. § (1) bek.

¹²⁹ Itv. 2. § (2) bek.

¹³⁰ Itv. 3. § (2) bek.

Az ajándékozási illeték számításának alapja az ajándékozás keretében megszerzett vagyon tiszta értéke, amelyet úgy kapunk meg, hogy az ajándék forgalmi értékéből levonjuk az ajándékot terhelő adósságot és egyéb terheket.¹³¹

Az ajándékozási illeték egyenlő a megajándékozottnak juttatott ajándék tiszta értékének 18%-ával. Lakástulajdon, illetve ahhoz kapcsolódó vagyoni értékű jog szerzése esetén előbbi vagyon tiszta értékének 9%-a a fizetendő illeték. Gépjármű, pótkocsi tulajdonjogának vagy az ahhoz kapcsolódó vagyoni értékű jognak az ajándékozással való megszerzése esetén a gépjármű, illetve pótkocsi után egyébként fizetendő visszterhes vagyonátruházási illeték kétszeresét kell befizetni ajándékozási illetékként.¹³²

A jogalkotó az ajándékozási illeték kapcsán is rögzít könnyítéseket, amelyeket bizonyos vagyontárgyak szerzése vagy meghatározott személy által történő megszerzése esetén mentesség formájában juttat. Például mentes az ajándékozási illeték fizetése alól a tudományos, művészeti, oktatási, közművelődési és közjóléti célra juttatott ajándék. Mentesség illeti meg a lakóház építésére alkalmas telek tulajdonjogának megszerzőjét is feltételekkel, ahogy mentesek azok az ajándékok is, amelyek esetén vagy az ajándékozót, vagy a megajándékozottat személyi jövedelemadó, szociális hozzájárulási adó vagy egészségügyi hozzájárulásra irányuló fizetési kötelezettség terheli. Mentesség jár a jogszabályi kötelezettségen alapuló ingyenes eszközátadás, valamint az ajándékozótól egyenes ági rokonai – ideértve az örökbefogadáson alapuló rokoni kapcsolatokat is – vagy házastársa által megszerzett ajándék esetén.

6.3.2. Visszterhes vagyonátruházási illeték

Visszterhes vagyonátruházási illetéket kell fizetni az ellenérték fejében, illetve öröklési vagy ajándékozási illeték alá nem eső, más módon szerzett belföldi ingatlan vagyon, valamint belföldi vagy külföldi ingó-, illetve vagyonértékű jog megszerzése esetén. A külföldön található ingatlan vagyon fő szabály szerint mentes a visszterhes vagyonátruházási illeték alól. Gépjárművek, illetve pótkocsik tulajdonjogának vagy a hozzájuk

¹³¹ Itv. 13. §.

¹³² Itv. 12. §.

kapcsolódó vagyoni értékű jognak megszerzése esetén csak akkor kell visszerthes vagyonátruházási illetéket fizetni, ha a gépjárművet vagy pótkocsit belföldön vették, veszik nyilvántartásba. Lényeges, hogy nem kell valamennyi ingó-, illetve vagyoni értékű jog ellenérték fejében való szerzése esetén illetéket fizetni, csak azon vagyonelemek után, amelyeket az illetéktörvény meghatároz. Ennek megfelelően illetékfizetési kötelezettség terheli:

- az ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jog megszerzését és e jog megszüntetése folytán bekövetkezett vagyonszerzést;
- az ingatlanon fennálló haszonélvezeti jog gyakorlásának átengedését;
- az ingó hatósági árverésen való szerzését;
- a gépjármű, pótkocsi tulajdonjogának, vagyoni értékű jogának megszerzését;
- a közterületen álló – ingatlanok nem minősülő – felépítmény tulajdonjogának, vagyoni értékű jogának megszerzését;
- az értékpapír öröklési szerződés keretében való szerzését;
- a belföldi ingatlan vagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét megszerzését.¹³³

Az ingyenes vagyonszerzési illetékekhez hasonlóan a visszerthes vagyonátruházási illetéket is a vagyont megszerző köteles megfizetni. Visszerthes vagyonátruházási illeték kapcsán a fizetési kötelezettség keletkezésének időpontja a szerződés megkötésének napja; árverési vétel esetén az árverés napja; a vagyon bírósági, hatósági határozattal történő megszerzése esetén a határozat jogerőre emelkedésének napja; előbbiek hiányában a vagyonszerzés pillanata. Ha a vagyonszerzéshez szükség van hatósági jóváhagyásra vagy harmadik személy beleegyezésére, akkor az illetékkötelezettség a jóváhagyás vagy a beleegyezés napján keletkezik.¹³⁴

Az illetékszámítás alapja a megszerzett vagyontárgy – terhekkel nem csökkentett – forgalmi értéke. Az illeték mértéke pedig a megszerzett vagyon forgalmi értékének 4%-a. Ingatlan- vagy belföldi ingatlan vagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét megszerzése esetén ingatlanonként 4% az illeték mértéke, ha az ingatlan forgalmi értéke az 1 milliárd forintot nem haladja meg. Az 1 milliárd forintot meghaladó rész után 2% az illeték mértéke, de a fizetendő illeték összege nem lehet több ingatlanonként

¹³³ Itv. 18. § (2) bek.

¹³⁴ Itv. 3. § (3) bek.

200 millió forintnál. Ingatlanok tulajdonjogának cseréje esetén az illeték alapja a cserével megszerzett ingatlan forgalmi értéke.¹³⁵ Ha magánszemély a lakás szerzője, akkor az illeték alapja a lakástulajdonok cseréjekor az elcserélt lakástulajdonok forgalmi értékének különbözete; illetve lakástulajdon vásárlásakor, ha a vevő a másik lakástulajdonát a vásárlást megelőző három éven belül vagy a vásárlást követő egy éven belül eladja, a vásárolt és az eladott lakástulajdon forgalmi értékének különbözete. Ha a lakástulajdon szerzője a vásárláshoz vissza nem térítendő, lakáscélú állami támogatásban részesül, ennek összegét a lakástulajdon forgalmi értékéből le kell vonni.¹³⁶

Gépjármű szerzésekor a fizetendő illeték mértékét a jármű hajtómotorjának teljesítménye és a jármű gyártási évétől számított kora határozza meg. Ha a motorteljesítmény lóerőben van megadva, akkor a megadott értéket 1,36-tal kell osztani.

6.1. táblázat
*Járművek szerzésekor fizetendő visszerthes
vagyonátruházási illeték*

Motor- teljesítmény (kW)	Jármű kora		
	0–3 év	4–8 év	8 év felett
0–40	550 Ft/kW	450 Ft/kW	300 Ft/kW
41–80	650 Ft/kW	550 Ft/kW	450 Ft/kW
81–120	750 Ft/kW	650 Ft/kW	550 Ft/kW
120 felett	850 Ft/kW	750 Ft/kW	650 Ft/kW

Forrás: Itv. 24. §

Pótkocsi után, ha annak össztömege 2500 kg alatt van, 9000 Ft, ha össztömege 2500 kg felett van, akkor 22 ezer Ft a fizetendő illeték. Gépjárműre, pótkocsira vonatkozó haszonélvezet, használat, illetve üzemben tartói jog megszerzése esetén az illeték mértéke egyenlő a járműre egyébként fizetendő illeték 25%-ával.

Nem kell illetéket fizetni, ha a vagyont szerző fél a tulajdonszerzés bejelentésével egyidejűleg külföldi kivitel céljával Z betűjelű ideiglenes rendszámot igényel, és nem kéri a jármű belföldi tartós használatához

¹³⁵ Itv. 19. §.

¹³⁶ Itv. 21. §.

szükséges forgalmi engedély kiadását, vagy nem értékesíti belföldön a járművet.¹³⁷

Ahogy az ingyenes, úgy a visszerthes vagyonszerzés esetén fizetendő illetékek kapcsán is tartalmaz az Itv. kedvezményeket, illetve mentességeket. A törvény által biztosított kedvezmény és mentesség itt is bizonyos vagyontárgyak megszerzéséhez vagy a vagyon meghatározott személyek általi megszerzéséhez kapcsolódik. Azaz itt is tárgyi, illetve személyi illetékkedvezményeket és -mentességeket lehet megkülönböztetni egymástól. A teljesség igénye nélkül nézzünk néhány példát az egyikre, illetve a másikra. Tárgyi illetékmentesség illeti meg a lakóház építésére alkalmas telektulajdon, valamint ilyen telken alapított vagyoni értékű jog megszerzőjét, ha négy éven belül a szóban forgó ingatlanon lakóházat épít, amelynek hasznos alapterülete eléri a telek maximális beépíthetőségének 10%-át. Tárgyi illetékmentesség illeti meg az állami vagyon vagyongazdálkodási jogának, a sportcélú ingatlan tulajdonjogának, illetve vagyoni értékű jogának megszerzőjét, utóbbit csak akkor, ha vállalja, hogy a sportcélú ingatlant a szerzéstől számított 15 évig nem idegeníti el és sportcélra használja vagy hasznosítja. Tárgyi illetékkedvezmény illeti meg a vállalkozó által értékesítés céljával épített vagy építtetett új lakás tulajdonjogának megszerzőjét. Amennyiben a lakás forgalmi értéke a 15 millió forintot nem haladja meg, nem kell illetéket fizetni. Ha pedig annak forgalmi értéke a 15 millió forintot meghaladja, de a 30 millió forintot nem, akkor illetéket csak a 15 millió forint feletti érték után kell fizetni. Személyi illetékmentesség áll fenn egyenes ági rokonok egymás közti vagyónátruházása, házastársak egymás közötti vagyónátruházása, illetve a házastársi vagyongözösség megszűntetése esetén. Személyi és tárgyi illetékkedvezményről egyaránt beszélhetünk a 35. évét be nem töltött fiatalok első lakástulajdonának megszerzése esetén, amikor is az egyébként fizetendő illeték 50%-át kell megfizetni, ha az egész lakástulajdon forgalmi értéke a 15 millió forintot nem haladja meg.¹³⁸

¹³⁷ Itv. 24. §.

¹³⁸ Itv. 26–26/A. §.

6.4. Eljárási illetékek

Az eljárási illetékek díjjellegű közhatalmi bevételek, amelyekért cserébe közvetlen ellenszolgáltatás jár a lefolytatásra kerülő bírósági vagy közigazgatási hatósági eljárás formájában.

6.4.1. A közigazgatási hatósági eljárás illetéke

Az illeték tárgya, amit az illetékfizetési kötelezettség terhel, a közigazgatási hatósági eljárás lefolytatása. Az illetéket az eljárás kezdeményezésekor az köteles megfizetni, aki az eljárás megindítását kérte. Amennyiben több ügyfél ügyében indul meg a közigazgatási eljárás, akkor az ügyfelek egyetemlegesen felelnek az illeték megfizetéséért. Egyetemleges felelősségük megszűnik, ha a hatóság mindegyik ügyfélre külön hoz döntést. Ha egy beadványban több kérelmet terjesztenek elő, akkor az illetéket kérelmenként kell megfizetni.¹³⁹ Akkor is fennáll az illetékfizetési kötelezettség, ha:

- a hatóság részben vagy egészben helyt ad a kérelemnek, vagy azt elutasítja;
- a hatóság az eljárást megszünteti;
- a hatóság az eljárást egyezséget jóváhagyó határozattal lezárja.¹⁴⁰

Ha ugyanabban az ügyben új eljárás indul kérelemre, akkor az illetéket ismét meg kell fizetni. Lényeges, hogy nem szabható ki közigazgatási hatósági illeték olyan ügyekben, amelyek esetén igazgatási, illetve bírósági szolgáltatási díjat kell fizetni.

A közigazgatási hatósági illeték mértékét az Itv. kétféle módon határozza meg. Van, amikor az illetéket tételesen rögzíti, máskor pedig az ügy tárgyának értékéhez igazítja. Ha értékhez igazodik az illeték, akkor az illetékszámítás alapja az eljárás tárgyának az eljárás megindításának időpontjában fennálló értéke.

Tételesen van meghatározva az illeték például az elsőfokú közigazgatási hatósági eljárás esetén, ekkor 3000 Ft az illeték mértéke (általános tételű eljárási illeték). Elsőfokú közigazgatási határozat elleni fellebbezés

¹³⁹ Itv. 31. §.

¹⁴⁰ Itv. 28. §.

illetéke, ha a fellebbezés tárgyának értéke nem határozható meg, 5000 Ft. Végzés elleni fellebbezés esetén is 5000 Ft fizetendő, a végrehajtási kifogás elleni fellebbezés illetéke 10 ezer Ft. Az ügy tárgyának értékéhez is igazodhat a fizetendő illeték. Például ha a fellebbezés tárgyának értéke pénzben meghatározható, akkor az elsőfokú közigazgatási határozat elleni fellebbezés illetéke a fellebbezéssel érintett vagy vitatott összeg minden megkezdett 10 ezer Ft-ja után 400 Ft, de legalább 5000, legfeljebb 500 ezer Ft.¹⁴¹

Az ügyfelet védő garanciális rendelkezés, hogy ha a közigazgatási hatóság vagy a közigazgatási perben elbírált közigazgatási hatósági döntés, intézkedés az ügyfél számára részben vagy egészben jogszabálysértő volt, akkor a jogorvoslati eljárásban megfizetett valamennyi illeték az ügyfélnek visszajár.

Közigazgatási hatósági eljárás illetéke kapcsán is létezik személyi és tárgyi mentesség. Személyi illetékmentesség illeti azt, akit az államigazgatási hatóság külön jogszabály alapján költségmentességben részesít. A 18. életévét be nem töltött személy is mentesül az elsőfokú közigazgatási hatósági eljárás általános tételű eljárási illetékének megfizetése alól. A tárgyuknál fogva illetékmentes eljárásokat az Itv., illetve más jogszabályok sorolják fel taxatíván. Néhány példa ilyen tárgyi illetékmentességre, azaz nem kell illetéket fizetni a választással, népszavazással kapcsolatos törvényekből fakadó jogok érvényesítésével, kötelezettségek teljesítésével kapcsolatos eljárásokban, a születéssel kapcsolatos, a házasságkötéssel kapcsolatos, a halálesettel kapcsolatos, a tartással, gondozással kapcsolatos, az anyakönyvi kivonat kiállításával összefüggő eljárásokban. Illetékmentes továbbá a munkaviszony, a szövetkezeti tagsági viszony létesítéséhez, igazolásához szükséges irat kiállítása és a gyámhatóság előtt kezdeményezett minden eljárás stb.

6.4.2. Bírósági eljárási illetékek

A bírósági eljárás illetékét is az eljárást kezdeményező fél köteles megfizetni az eljárás megindításakor, kivéve, ha az illeték megfizetéséről a bíróság utólag határoz. Eme utóbbi esetben az illetéket az viseli, akit a bíróság erre kötelez. Nem tárgya olyan bírósági eljárási cselekmény, illetve szolgáltatás a bírósági eljárási illetéknek, amely esetén bírósági szolgáltatási

¹⁴¹ Itv. 29. §.

díjat kell fizetni. Ha több kötelezett van, akkor azok érdekeltségük arányában felelnek a bírósági illeték megfizetéséért. Amennyiben az érdekeltségük aránya nem határozható meg, akkor a kötelezettek egyetemlegesen felelnek. Előfordulhat az is, hogy a bírósági eljárást nem a jogosult, hanem annak nevében, illetve érdekében az arra feljogosított indítja meg, ekkor az illetéket az viseli, akinek érdekében az eljárás megindult. Nem köteles az illeték előzetes megfizetésére:

- az ügygondnok;
- a gyámhatóság által kirendelt eseti gondnok, eseti gyám;
- az a fél, akinek érdekében az ügyész vagy erre jogosult személy vagy szervezet pert indított.¹⁴²

Polgári peres és nem peres eljárás illetéke

Polgári ügyszakban beszélhetünk peres és nem peres eljárásokról, amelyek esetén a fizetendő illeték mértékét az Itv. vagy tételesen, vagy az eljárás tárgyához viszonyítva határozza meg. Az eljárás tárgyának értéke van, hogy pénzben kifejezhető, ekkor ez az érték képezi az illetékszámítás alapját. Ha azonban az eljárás tárgyának értéke pénzben nem fejezhető ki, akkor az Itv. határozza meg az illetékszámítás alapját.

Tételesen van meghatározva például a fizetendő illeték mértéke házassági bontóperben (illeték 30 ezer Ft); munkaügyi perek esetén (illeték 10 ezer Ft); csődeljárás, felszámolási eljárás (illeték 15 ezer Ft); jogi személy felszámolási eljárása (illeték 80 ezer Ft); közigazgatási bírósági eljárás (illeték 30 ezer Ft) esetén stb.

Ha az illeték alapja az eljárás tárgyának értéke, ám az pénzben nem fejezhető ki, akkor az Itv. az alábbi táblázatban (6.2. táblázatban) összefoglalt módon határozza meg az illetékszámítás alapját, amelyre vetítve a törvény által meghatározott illeték mértékét (százalékos érték), megkapjuk a fizetendő illeték összegét.

¹⁴² Itv. 38. §.

6.2. táblázat
Az illetéktörvény által meghatározott illetékalap

	Peres eljárás	Nem peres eljárás
járásbíróóság előtt	350 000 Ft	200 000 Ft
törvényszék előtt		
első fokon	600 000 Ft	350 000 Ft
fellebbezési eljárásban	300 000 Ft	170 000 Ft
ítélőtábla előtt	600 000 Ft	300 000 Ft
fellebbezési eljárásban		
Kúria előtt		
fellebbezési eljárásban		500 000 Ft
felülvizsgálati eljárásban		700 000 Ft

Forrás: Itv. 39. §

Néhány példa az illetékszámításra, ha a fizetendő illeték az eljárás tárgyához igazodik:

- peres eljárás esetén az illetékalap – az eljárás tárgyának értéke vagy a törvény által meghatározott illetékalap – 6%-a, de legalább 15 ezer Ft, legfeljebb 1,5 millió Ft;
- végrehajtási eljárásban az illetékalap 1%-a, de legalább 5000 Ft, legfeljebb 350 ezer Ft;
- bírósági meghagyás elleni ellentmondás esetén az illetékalap 3%-a, de legalább 5000 Ft, legfeljebb 750 ezer Ft;
- pénzbírság megfizetésére halasztás vagy részletfizetés engedélyezése iránt kezdeményezett eljárásban 1%, de legalább 5000 Ft, legfeljebb 18 ezer Ft.¹⁴³

Polgári eljárásban is létezik személyi illetékmentesség. Ez alapján nem kötelezhető illeték fizetésére az, aki külön jogszabály szerint költségmentességet vagy az Itv. szerint illetékmentességet élvez. Azonban a személyi illetékmentesség nem terjed ki a fél jogutódjára. Tárgyi illetékmentességre is számos esetet sorol fel a törvény. Az eljárás tárgya miatt illetékmentes például:

- a költségkedvezmény tárgyában hozott határozat elleni jogorvoslati eljárás;
- a házassági bontóperben indított viszontkereset;

¹⁴³ Itv. 42. §.

- a holtak nyilváníással és a halál tényének megállapításával kapcsolatos eljárás, ha az eltűnés vagy a halál háborús esemény vagy természeti katasztrófa folytán következett be;
- a választói névjegyzékkel kapcsolatos eljárás;
- a helyi önkormányzat adósságrendezési eljárása stb.¹⁴⁴

A büntetőeljárás illetéke

A büntetőügyekben csak a magánvád alapján induló eljárások esetén kell illetéket fizetni, hisz minden más esetben az ügyész képviselőként a magyar állam indítja meg az eljárást, amelyet személyi illetékmentesség illet meg.

A büntetőeljárás illetékét az Itv. fő szabály szerint tételesen határozza meg. Ez alapján a feljelentés illetéke 10 ezer Ft; a fellebbezés illetéke 10 ezer Ft; a perújítási kérelem és a felülvizsgálati indítvány illetéke 15 ezer Ft. A bűnügyi költség, illetve a rendbírság elengedése iránti kérelem illetéke az elengedni kért tartozás összegéhez igazodik, hisz az az elengedni kért összeg 1%-ával egyenlő, de legalább 5000 Ft, legfeljebb 20 ezer Ft.

A bírósági eljárás illetékeivel összefüggő egyéb kérdések

Peres eljárásban az Itv. bizonyos esetekben mérsékli az illeték összegét, így az akár az egyébként fizetendő illeték 10%-, 30%- vagy 50%-ával lehet egyenlő. A jogalkotó az illeték mértékének redukálásával is igyekszik a feleket a mihamarabbi megállapodásra, illetve a peren kívüli vitarendezésre ösztönözni.

A fizetendő illeték a peres eljárás illetékének 10%-a, ha a perfelvételt lezáró végzés meghozataláig:

- a felperes eláll a keresettől; vagy
- az eljárás szünetel, és az eljárás e szünetelés miatt megszűnik; vagy
- az alperes a követelést elismeri, vagy a követelést teljesíti; vagy
- a felek egyezsége kötnek; vagy
- a felek közösen kérik az eljárás megszüntetését.

¹⁴⁴ Itv. 56. §.

A fizetendő illeték a peres eljárás illetékének 10%-a, ha a bíróság az eljárást megindító beadványt visszautasítja, vagy az eljárást megszünteti az elektronikus kapcsolattartás szabályainak megszegése miatt, vagy azért, mert az eljárást megindító beadvány visszautasításának lett volna helye.

A fizetendő illeték a peres eljárás illetékének 30%-a, ha a perfelvételt lezáró végzés meghozatalát követően az eljárás szüneteléssel vagy a felperes keresettől való elállása folytán szűnik meg, vagy az eljárás megszüntetését a felek közösen kérik. A fizetendő illeték a peres eljárás illetékének 50%-a, ha a felek a perfelvételt lezáró végzés meghozatala után kötnek egyezséget.

Fellebbezés, illetve felülvizsgálati eljárás esetén csak a fellebbezés, illetve felülvizsgálati eljárás illetékének 10%-át kell megfizetni, ha eme eljárások lefolytatására irányuló kérelmet a tárgyalás megkezdése előtt visszavonják, vagy a visszavonásra a tárgyaláson kívüli elbírálás időpontjában kerül sor.¹⁴⁵

Bírósági eljárások esetén felmerülhet még, hogy valakit tárgyi illetékfeljegyzési jog illet meg. Ekkor a jogosult mentesül az illeték előzetes megfizetése alól, az illetéket majd az fizeti, akit bíróság erre kötelez.¹⁴⁶ Az Itv. 62. §-ában taxatív módon felsorolja, hogy kiket illet meg az illetékfeljegyzés joga.

6.5. Vagyoni értékű jogok értékének meghatározása

Amennyiben a vagyonszerzés vagy bírósági, közigazgatási eljárás tárgya vagyoni értékű jog, akkor az illetékszámítás első lépéseként meg kell határozni a vagyoni értékű jog értékét. Ennek folyamán először meg kell határozni a vagyoni értékű jog egyévi értékét, amely egyenlő a vagyoni értékű joggal terhelt dolog forgalmi értékének egyhuszad részével. Ha határozott időre szól a vagyoni értékű jog, akkor a vagyoni értékű jog értéke egyenlő a vagyoni értékű jog egyévi értéke és a kikötött évek szorzatával, ám ez nem lehet több, mint az egyévi érték hússzorosa; természetes személyek javára szóló vagyoni értékű jogok esetén pedig az egyévi érték és az Itv. által az életkorhoz rendelt érték szorzatát nem haladhatja meg. Ha

¹⁴⁵ Itv. 58. §.

¹⁴⁶ Itv. 59. §.

bizonytalan időre szól egy vagyoni értékű jog, akkor annak értéke egyenlő az egyévi érték ötszörösével, s ez a szorzat lesz az illetékszámítás alapja.

Amennyiben egy vagyoni értékű jog valamely személy életének, házasságának vagy özvegyiségének idejére szól, akkor a vagyoni értékű jog értékét annak egyévi értéke és a szerző fél életkorához rendelt szorzószám határozza meg. Ha a szerző fél 25 évnél fiatalabb, akkor a vagyoni értékű jog értéke egyenlő az egyévi érték tízszeresével. Ha a szerző fél 25 és 50 év közötti természetes személy, akkor a vagyoni értékű jog értéke egyenlő az egyévi érték nyolcszorosával. 51 és 65 év közötti szerző fél esetén a szorzószám hatos, 65 évnél idősebb személy esetén pedig négy. Ha a vagyoni értékű jog mind a jogosult, mind a kötelezett életére, házasságára, özvegyiségére szól, akkor a két személy közül az idősebb életkora irányadó a szorzószám meghatározása során. Ugyancsak a legidősebb személy életkora az irányadó, ha a vagyoni értékű jog a legidősebb jogosult halálával szűnik meg. Azonban ha a jogosultság a legutóbb elhalt személy haláláig tart, akkor a legfiatalabb jogosult életkora határozza meg a szorzószámot s így a vagyoni értékű jog értékét.

Az illetékek mint közhatalmi bevételek – ha nem is a legjelentősebb, ám – stabil bevételi forrást jelentenek államháztartásunk számára. Az illetéktörvény 1990-ben történt elfogadása óta az illetékrendszer, azaz az illetékek típusai, változatlanok. Az elmúlt lassan 30 év alatt többször módosították már az Itv.-t, akár az illetékek mértékét, akár a kedvezmények, mentességek körét, akár a befolyó bevételek államháztartási alrendszerek közti megosztását, ha tekintjük. Ugyanakkor ritka kivétel az, ha gyorsan változó világunkban egy jogi norma ilyen hosszú ideig képes kiszolgálni a társadalmi, gazdasági és politikai igényeket.

6.6. Vissza az esethez

A szóban forgó jogvita végül a Kúriára került. A Kúria indokolásában kifejtette, hogy az a tény, hogy a felperes mint az örökgyógyó testvérének gyermeke örökölt, nem zárja ki annak a lehetőségét, hogy mint az örökgyógyó mostoha gyermeke illetékkedvezményben részesüljön.

A Kúria rögzíti, hogy az ügyben az elsődlegesen alkalmazandó jogszabály az illetéktörvény, amely nem zárja ki, hogy az örökös igénybe vegye a mostohagyermeknek járó kedvezményt akkor sem, ha egyébként más jogcímen szerezte meg az örökséget.

Ezek után a bíróság azt vizsgálta meg, hogy tekinthető-e a felperes az örökhagyó mostohagyermekének. Ennek keretében megerősítette, hogy sem az illetéktörvény, sem az adózás rendjéről szóló törvény nem határozza meg a mostohagyermek definícióját, ugyanakkor kiemelte, hogy direkt módon a Ptk. sem ad egy általános meghatározást e fogalomra. A Ptk. 4:198. § (1) bekezdése a rokонтartás keretében csak annyit rögzít, hogy „[a] házastárs köteles háztartásában eltartani a vele együtt élő házastársának olyan, tartásra szoruló kiskorú gyermekét (a továbbiakban: mostohagyermek), akit házastársa az ő beleegyezésével hozott a közös háztartásba”. A Kúria rögzítette, hogy e bekezdésben megjelölt mostohagyermek-fogalom csak a mostohagyermek tartása körében releváns, de nem általánosan alkalmazandó definíció.

Mivel nincs kötelezően alkalmazandó mostohagyermek-fogalom a hazai jogban, ezért az általános magyar terminológia alkalmazandó, mely szerint a felperes az örökhagyó mostohagyermeké, hisz az örökhagyót a felperes édesapja feleségül vette, s a házasság felbontására nem került sor, annak nincs jelentősége, hogy a házasságkötés időpontjában a felperes nagykorú volt. Ezért a felperest mint az örökhagyó mostohagyermekét megilleti az Itv.-ben biztosított öröklésiilleték-kedvezmény.¹⁴⁷

6.7. Önellenőrző kérdések

- Miért tekinthetők a vagyonszerzési illetékek inkább adó-, az eljárási illetékek inkább díjjellegű fizetési kötelezettségnek?
- Ki köteles a vagyonszerzési, illetve az eljárási illeték megfizetésére?
- Mi az ingyenes és a visszatértes vagyonszerzési illeték alapja?
- Milyen módon állapítja meg az Itv. a fizetendő eljárási illetéket?
- Hogyan határozható meg a vagyoni értékű jogok megszerzése esetén fizetendő illeték?

¹⁴⁷ AVI 2017.7.55: Kúria, Kfv. IV. 35.505/2016/6. sz. határozat.

6.8. Érdekességek

- GELLÉRTNÉ ZOMBORI Krisztina (2015): A gépjármű vagyónátruházási illeték. *Adóvilág*, 19. évf. 12. sz. 34–39. Ingatlanilleték-kalkulátor elérhetősége: <http://origoingatlan.hu/ingatlan-illetek-kalkulator> (Letöltve: 2018. 06. 04.)
- NAV (2018): 19. *Információs Füzet: Visszterhes vagyónátruházási illeték 2018*. Elérhető: https://nav.gov.hu/data/cms474601/19_A_visszterhes_vagyonatruhazasi_illetek_20180727.pdf (Letöltve: 2018. 06. 04.)
- NAV (2018): 20. *Információs Füzet: Az öröklési illeték 2018*. Elérhető: www.nav.gov.hu/data/cms448576/20_Az_oroklesi_illetek_20180115.pdf (Letöltve: 2018. 06. 04.)
- NAV (2018): 38. *Információs Füzet: Az ajándékozási illeték 2018*. Elérhető: www.nav.gov.hu/data/cms448579/38_Az_ajandekozasi_illetek_20180115.pdf (Letöltve: 2018. 06. 04.)
- SZABÓ Kálmán (2017): Az illeték útja – Elektronikus perben az illeték többféle módon utalható. *Ügyvédek Lapja: A Magyar Ügyvédi Kamara folyóirata*, 56. évf. 1. sz. 30–31.

Felhasznált irodalom

HALUSTYIK Anna szerk. (2015): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Pázmány Press.
SIMON István (2012): *Pénzügyi jog II.* Budapest, Osiris.

1990. évi XCIII. törvény az illetékekről

2011. évi CLXXXVIII. törvény Magyarország 2012. évi központi költségvetéséről

2011. évi CXCIV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról

2012. évi CCIV. törvény Magyarország 2013. évi központi költségvetéséről

AVI 2017.7.55: Kúria, Kfv. IV. 35.505/2016/6. sz. határozat

7. FEJEZET

A helyi önkormányzatok bevételi struktúrája: a helyi adók és a települési adó

*Bordás Péter*¹⁴⁸

Eset: kivethető-e termőföldadó a települési adó keretében?

Az alapvető jogok biztosa egy magánszemély beadványa alapján indított vizsgálatot Balmazújváros Város Önkormányzat Képviselő-testületének a települési adóról szóló 22/2014. (XII. 1.) önkormányzati rendelete törvényességét illetően, amely keretében termőföldadót állapított meg a helyhatóság.

„A települési önkormányzatok 2015. január 1-től élhetnek azzal az új jogosítványukkal, hogy szabadon állapíthatnak meg olyan települési adót, melyet más törvény nem tilt, feltéve, hogy az adótárgyra nem terjed ki törvényben szabályozott közteher hatálya. Valamint további korlátozás, hogy nem lehet alanya állam, önkormányzat, szervezet, továbbá – e minőségére tekintettel – vállalkozó. E két korláton kívül lényegében nem kell a helyi adókról szóló törvény (Htv.) rendelkezéseit alkalmazni rá.

Az indítványozó mindkét fenti korlátozással kapcsolatban kifogásolta az önkormányzat rendeletét, mely termőföld után vetett ki települési adót. A közterhekkkel kapcsolatban azt kifogásolta, hogy a kárenyhítési hozzájárulás és a mezőöri járulék adók módjára behajtható közteher a termőföldhöz kapcsolódóan, s így kizárja, hogy a termőföld egyidejűleg a települési adó tárgya legyen. A másik korlátozással kapcsolatban pedig azt hozta fel, hogy nem lehet alanya a települési adónak a gazdasági társaságként működő mezőgazdasági vállalkozó, az őstermelői igazolvánnyal rendelkező egyéni vállalkozó gazda és a hatszázezer forintnál nagyobb éves

¹⁴⁸ Bordás Péter tudományos munkatárs, MTA–DE Közszolgáltatási Kutatócsoport.

bevétellel rendelkező mezőgazdasági őstermelőként tevékenykedő gazdálkodó sem.”

Forrás: <http://kozjavak.hu/kuria-jelentos-dontest-hozott-telepulesi-adokra-nezve> (Letöltve: 2018. 02. 11.)

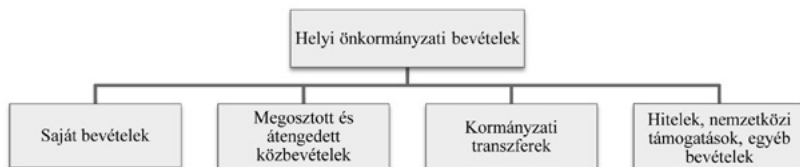
Kapcsolódó kérdések

- Hogyan néz ki a helyi önkormányzatok bevételi struktúrája, s abban milyen szerepet foglalnak el a helyi adók és a települési adó?
- Helyesen járt el az önkormányzat a települési adó kivétele során?
- Vajon milyen döntést hozott a Kúria, és mivel érvelhetett a fenti ügyben?

7.1. A helyi önkormányzatok bevételi szerkezete és pénzügyi önállóságuk

A helyi önkormányzatok működésének egyik fontos eleme a pénzügyi függetlenség. Ez magában foglalja a megfelelő mértékű bevételi forrásokhoz való jogot, amely bevételek a működését, a közfeladatok ellátását biztosítják. Országoként eltérő, hogy az egyes helyi egységek milyen bevételekkel gazdálkodhatnak, ugyanakkor a nemzetközi és a hazai szakirodalom alapján négy nagy kategóriába rendezhetjük azokat, ahogyan a 7.1. ábra mutatja. Természetesen számos eltérő csoportosítás is létezik, például Erdős Éva a helyi önkormányzati bevételi források körét három csoportra bontja, amelyek: a saját, a központi kormányzattal való kapcsolatból származó, valamint a más gazdálkodó szervezetektől átvett bevételek (ERDŐS 2014, 10). A hitelek és a nemzetközi támogatások, mint például az európai uniós pénzügyi támogatások, külön kategóriában történő szerepeltetése azért lehet indokolt, mivel azok a többitől eltérő formát és nagyságrendet mutatnak, ahogyan más a felhasználásuk célja is. A fentiekől eltérő csoportosítást találhatunk Nagy Árpád munkájában, aki a hiteleket külön kategóriába sorolja, s öt bevételi típust különít el, amelyek a saját bevételek, az átengedett központi adók, az állami támogatások (transzferek), az egészségbiztosítási támogatások és a hitelek (NAGY 2005, 164). Más szerzők, mint Zsugyel János, az első három típust emelik ki mint klasszikus bevételi forrásokat (ZSUGYEL 2009, 102). A felsorolatkon túl – Péteri Gábor csoportosítását alapul véve – megkülönböztethetjük

a helyi önkormányzatok rendszeres, folyó bevételeit (adók, díjak) és a sajátos egyszeri tőkebevételeket¹⁴⁹ és a hitelbevételeket (PÉTERI 2014, 40). Mindezek alapján a kormányzati szintek közötti pénzügyi kapcsolatokra összpontosítva a korábbi négyes felosztást vesszük alapul.



7.1. ábra

A helyi önkormányzatok bevételi szerkezete

Forrás: SIMON 2007; DAVEY–PÉTERI 2006; STEFFENSEN–LARSEN 2005; BAILEY 1999; NALLATHIGA 2011; SIVÁK–VIGVÁRI 2012; HORVÁTH M. 2014 tipizálásai alapján saját szerkesztés

A bevételi szerkezet változatos képet mutat, amelyet a 7.1. táblázat adatai is jól demonstrálnak. A táblázat az egyes OECD-országok bevételi struktúráját mutatja. Fontos felhívni a figyelmet arra, hogy az ábrán szereplő arányok nem állandók, azok folyamatosan változnak, eltolódások figyelhetők meg az egyes kormányzatok közpolitikai döntéseinek megfelelően. Egy biztos, hogy saját bevételek és kormányzati transzferek minden fejlett, többszintű pénzügyi kormányzás elvén működő államban megtalálhatók, s az arányuk alapján különböző modellekbe sorolhatók. A kategóriák tartalma ugyanakkor sokkal változatosabb képet mutat, az adott ország történelmi hagyományainak, gazdasági berendezkedésének vagy épp az aktuális kormányzati célokhoz megfelelően.

A bevételiforrás-szerkezeten belül a helyi pénzügyi autonómia egyik legmeghatározóbb elemét képezik a saját bevételek, amelyek eltérő arányban vannak jelen az egyes országokban, ahogyan azt a táblázat is mutatja. A saját bevételek fontosságára a pénzügyi föderalizmus elméletei is felhívják a figyelmet, hisz a saját bevételek a helyi feladatellátás költséghatékony működésének alapjait jelenthetik (MUSGRAVE 1959; OATES 1972). Ezzel összefüggésben az elméletek a saját források arányának növelését jelölik meg követendő elvként, amely a pénzügyi autonómián keresztül képes

¹⁴⁹ Ilyenek például a privatizációból származó bevételek.

lehet a hatékonyság növelésére, természetesen az átláthatósági és elszámoltathatósági szempontok rendszerbe építésével. Arra vonatkozóan viszont nincs egységes standard, hogy mekkora legyen a helyi saját bevételek nagysága, mivel nemcsak a bevételi szerkezet, hanem a helyi pénzügyekre vonatkozó szabályozás is befolyásolja a feladatellátást. Ugyanakkor Richard Bird arra hívja fel a figyelmet, hogy a helyi bevételek arányának meghatározásakor a legnagyobb bevétellel rendelkező önkormányzatok kiadásainak finanszírozásához elegendő forrásokat kell figyelembe venni (BIRD 1993). Egy másik megközelítés alapján vannak olyan gondolkodók, akik a bevételi oldalt vizsgálják, azt helyezik előtérbe, hogy a hatékony feladatellátáshoz az önkormányzatoknak lehetőség szerint a minimális forrásköltséget kell előteremteniük saját bevételeik révén. A két elvet szem előtt tartva érdemes a 7.1. táblázat adatait értékelni, amely a saját bevételek arányának összetételét mutatja nemzetközi összehasonlításban egyes OECD-országokban.

7.1. táblázat

Önkormányzati bevételi struktúra egyes európai OECD-országokban, 2015

		A teljes bevétel százalékában megosztva				
		Állami támogatások	Díj-bevételek	Magánjogi bevételek	Szociális transzferek	Adó-bevételek
		%	%	%	%	%
Föderális és kvázi föderális országok	Ausztria	74,4	10,8	2,3	2,9	9,6
	Belgium	60,3	8,7	2,0	6,7	22,4
	Németország	26,6	11,7	1,5	4,1	56,1
	Spanyolország	51,5	8,4	0,5	0,3	39,3
	Svájc	21,2	20,3	4,2	0,2	54,1
Unitárius országok	Cseh Köztársaság	43,5	13,7	1,2	0,1	41,4
	Dánia	59,8	4,7	0,4	0,2	34,9
	Észtország	85,0	10,1	1,1	0,2	3,5
	Finnország	29,3	22,8	2,4	0,0	45,5
	Franciaország	32,9	15,8	1,0	0,3	50,0
	Görögország	65,2	10,1	0,8	0	23,9
	Magyarország	61,7	9,4	0,7	0,1	28,1

		A teljes bevétel százalékában megosztva				
		Állami tá- mogatások	Díj- bevételek	Magánjogi bevételek	Szociális transz- ferek	Adó- bevételek
		%	%	%	%	%
Unitárius országok	Olaszország	43,9	11,5	1,2	0,5	43,0
	Lettország	31,8	8,6	0,3	0,7	58,6
	Luxemburg	53,0	19,8	1,0	0,2	26,0
	Hollandia	72,5	13,4	2,4	1,8	10,0
	Norvégia	45,7	12,8	4,1	0	37,4
	Lengyelország	57,3	8,6	1,3	0	32,7
	Portugália	36,5	16,3	3,2	5,0	39,0
	Szlovákia	75,7	15,9	0,9	0,6	7,0
	Szlovénia	45,4	15,2	0,6	1,2	37,7
	Svédország	32,6	9,9	1,4	2,6	53,5
	Egyesült Királyság	68,1	13,3	0,8	2,9	14,9
OECD-átlag		37,7	14,8	2,1	1,4	43,9
EU28 átlaga		45,1	11,7	1,3	2,2	39,8

Forrás: az OECD.Stat2015 adatai alapján saját szerkesztés

Érdemes megfigyelni és elemezni Magyarország adatait. Ezekből látható, hogy a helyi adók az összes forrás alig egynegyedét teszik ki. Az is jól látható, hogy az ún. jóléti államokban sokkal nagyobb a helyi adók szerepe, vessünk csak egy pillantást Svédország, Finnország adataira, de Lettország, Franciaország, Olaszország vagy épp Csehország esetében is szembeűnő, hogy a helyi adóknak meghatározó szerepe van.

7.2. A helyi adókról általában és azok hazai rendszere

A saját bevételek hazai rendszerének elemzését érdemes a jogforrások szintjén kezdeni. Ehhez először is a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló törvény (a továbbiakban: Möt.v.) ad támpontot, amely alapján az önkormányzatok saját bevételei:

- a helyi adók;
- a saját tevékenységből, vállalkozásból és az önkormányzati vagyon hasznosításából származó bevétel, nyereség, osztalék, kamat és bérleti díj;
- átvett pénzeszközök;
- a törvény alapján az önkormányzatot megillető illeték, bírság, díj;
- az önkormányzat és intézményeinek egyéb sajátos bevételei.¹⁵⁰

Első ránézésre nagyon szerteágazónak tűnhet a saját bevételek köre, ugyanakkor utóbbiak a gyakorlatban a többi forráshoz képest, néhány önkormányzat kivételével – a helyi adókat leszámítva – csekély jelentőséggel bírnak.

A saját bevételek körét az adósságot keletkeztető ügyletekhez történő hozzájárulás részletes szabályairól szóló 353/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet 2. §-a is meghatározza, ugyanakkor az előzőekben ismertetettől eltérő módon, a rendelet hat kategóriát nevesít. A kormányrendelet alapján saját bevétel:

- a helyi adóból és a települési adóból származó bevétel;
- az önkormányzati vagyon és az önkormányzatot megillető vagyoni értékű jog értékesítéséből és hasznosításából származó bevétel;
- az osztalék, a koncessziós díj és a hozambevétel;
- a tárgyi eszköz és az immateriális jószág, részvény, részesedés, vállalat értékesítéséből vagy privatizációból származó bevétel;
- a bírság-, pótlék- és díjbevételek, valamint
- a kezesség-, illetve garanciavállalással kapcsolatos megtérülés.¹⁵¹

Fontos megemlíteni, hogy a rendelet külön nevesíti például a helyi adók mellett a települési adót, amely szabályozásában eltér a klasszikus helyi adóktól. Ugyanakkor észrevehetjük azt is, hogy a kategóriák között nagy az átfedés, ellenben egyes altípusok részletesebben kerültek kibontásra, viszont a források köre nagyjából megegyezik. A szakirodalmak szintjén sem egységes a kép a saját bevételeket illetően. A legtöbb tanulmány az önkormányzati törvényre hivatkozva átveszi annak felsorolását, vagy épp logikai módszerrel csoportokat képez az ott szereplő bevételekből.

Mint már megállapítottuk, a saját bevételek legjelentősebb típusa a helyi adók, így ezek részletesebb elemzést érdemelnek. Helyi adók alatt

¹⁵⁰ Möt. 106. § (1) bek.

¹⁵¹ 353/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet 2. § (1) bek.

azokat a települési szinten kivetett adókat értjük, amelyek mértékét helyi szinten határozhatják meg, és azok felhasználása részben vagy egészben helyi szinten történik. Vannak olyan definíciók, amelyek a felhasználást nem tartják a fogalom kötelező elemének, ám pont ez az a jellemző, amely a helyi adókat elhatárolja a megosztott vagy átengedett központi adóktól és a központi adóktól. Nem szabad figyelmen kívül hagyni azt a tényt, hogy ha helyi szinten állapítják meg az adó mértékét, de a befolyt összeget a központi államháztartás részére be kell fizetni, akkor nem beszélhetünk tényleges helyi adóról.

Stanford Cedric hét kritériumot fogalmazott meg a helyi adók helyes bevezetésével összefüggésben (STANFORD 1987). Ez alapján

- a helyi adó alapja legyen széles és viszonylag egyenletes eloszlású;
- az adóteher a helyi lakosokat érintse;
- a beszedett adó magas és lehetőleg állandó hozamot biztosítson;
- az adó beszedésének gazdaságosnak kell lennie;
- az adó kivetése legyen igazságos;
- legyen átlátható és
- segítse elő az elszámoltathatóságot helyi szinten.

További elvárásként megfogalmazhatjuk még, hogy ne lehessen az adót másra hárítani, azaz az adóexportálás korlátozása érvényesüljön. Ez utóbbinak a hazai rendszerben a helyi iparüzési adó nem felel meg.

Hazánkban a helyi önkormányzatok adómegállapítási jogát 1990-ben vezették be. Bár korábban is létezett helyi adózás, de a jelenlegi helyi adók csak részben vezethetők vissza a korábbi történelmi fizetési kötelezettségekre (NAGY et al. 1993, 20). A rendszerváltás egyik fontos eleme volt, különösen a helyi pénzügyi autonómia szempontjából, a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény elfogadása, amely szabályozza hazánkban a helyi adók körét. Ez a települési önkormányzatok számára lehetőséget teremt a helyi szuverén adóztatási jog gyakorlására, s ezzel együtt a helyi adópolitika kialakítására. A helyi adók bevezetésének jogosítványa nem sokat változott az elmúlt 20 évben,¹⁵² azóta is helyi rendeletben dönthetnek az egyes települési önkormányzatok képviselő-testületei a helyi adókról szóló törvényben (a továbbiakban: Htv.) meghatározott keretek között. A helyi adók kivetése soha nem volt korlátok nélküli, törvényben rögzített,

¹⁵² Az adók mértékének és a mentességek, kedvezmények kötelező rendszerében történtek kisebb módosítások.

hogy milyen típusú és mértékű adó vethető ki, mekkora azok mértékének alsó és felső határa, valamint, hogy milyen kedvezmények, mentességek érvényesítendők. E módszert egyesek zárt listás helyi adómegállapítási rendszernek nevezik, amely utal arra, hogy az önkormányzatok adókievetési autonómiája lényegében csak az egyes adók bevezetéséről vagy épp be nem vezetéséről szóló döntésre terjed ki. A nemzetközi gyakorlat ezt a fajta helyi adókievetési módszert alkalmazza inkább, a nyílt listás adókievetésre sokkal kevesebb példát találhatunk. Utóbbi alatt ugyanis azt érthetjük, hogy az önkormányzat saját hatáskörében szabadon állapíthat meg adókat, azaz nemcsak a mértékét, hanem az adó tárgyát és alanyát is helyi szinten szabályozhatják, amely ugyanakkor nem zárja ki azt, hogy bizonyos szűkítő feltételeket központi jogszabály meghatározzon. E nyílt listás adókievetésre példa hazánkban a települési adó. A zárt listás adómegállapítás körébe jelenleg öt helyi adónem tartozik Magyarországon: az építményadó, a telekadó, a magánszemélyek kommunális adója, az idegenforgalmi adó és a helyi iparüzési adó. Rendszertanilag az első kettő a vagyoni típusú, a második kettő a kommunális típusú, míg az utolsó – helyi iparüzési adó – a tevékenységtípusú adók közé sorolható. A legfontosabb ezek közül általánosságban a helyi iparüzési adó, amely a hazai bevételi struktúrában a saját bevételek egészét tekintve átlagosan azok 40%-át teszi ki.¹⁵³ Ráadásul ez az a helyi adó, amelyből a befolyó bevételek mértéke leginkább függ a helyi lehetőségektől és adottságoktól. Az önkormányzat adóerő-képességét leginkább meghatározó faktorok: a település mérete, a lakosság szerkezeti összetétele, az ingatlanállomány típusa és értéke, illetve az, hogy milyen mértékű a vállalkozások jelenléte a településen.

7.2.1. A települési adó rendszertani megközelítése

A hazai helyi adórendszer legújabb eleme a 2015-től bevezetett, nyílt listás adómegállapítási elven alapuló települési adó. A helyi adókról szóló törvény módosításával, a települési önkormányzatok 2015. január 1-től élhetnek azzal az új jogosítványukkal, hogy az illetékességi területükön

¹⁵³ Az 1993–2010 közötti időszak adatait vizsgálva a helyi adóbevételek a település elhelyezkedésétől és adottságaitól függően 30% és 59% közötti nagyságot tettek ki a saját bevételeken belül. Forrás: MTA–DE Közszolgáltatási Kutatócsoport Vécsei Pál által készített adatbázisa.

rendelettel olyan települési adót (adókat) vezethetnek be, amelyet más törvény nem tilt, amelyek adótárgyára nem terjed ki törvényben szabályozott közteher hatálya, továbbá amelyeknek nem alanya állam, önkormányzat, szervezet, továbbá – e minőségére tekintettel – vállalkozó.¹⁵⁴

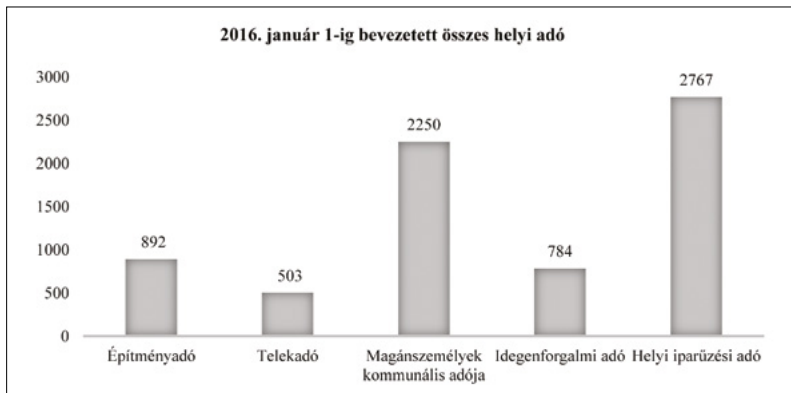
A települési adóból származó bevétel az azt kivető önkormányzat bevétele, amelyet fejlesztési célra és a települési önkormányzat képviselő-testületének hatáskörébe tartozó szociális ellátások finanszírozására használhat fel, azaz az ebből befolyó bevételek felhasználása kötött.

A települési adóval kapcsolatos adóhatósági feladatokat az önkormányzati adóhatóság látja el. Az eljárási kérdésekben az adózás rendjéről szóló törvény rendelkezéseit azzal az eltéréssel kell alkalmazni, hogy az önkormányzat települési adót önadózással megállapítandó adóként is bevezethet.

Érdekes jogalkotói megoldás, hogy a Htv.-ben nem a korábbi taxáció végére került a települési adó, mint egy választható helyiadó-típus, hanem a jogszabály a helyi adóktól elkülönítve, az 1/A. §-ban szabályozza a települési adó bevezetésének lehetőségét. Mind a helyi adók és mind a települési adó esetében a helyi képviselő-testület jogosult rendeleti formában megállapítani a helyi fizetési kötelezettséget. A képviselő-testület eldöntheti, hogy bevezeti-e vagy sem az előbbi adókat, illetve ha bevezeti, akkor azok mértékéről is rendelkezhet. A bevétel felhasználása is helyi szinten történik, bár bizonyos megkötések mellett. Ugyanakkor lehet és indokolt is különbséget tenni a települési és a Htv. által taxatív módon felsorolt helyi adók között. A jelenlegi rendszert tekintve a helyi adók két altípusba sorolhatók, egyfelől megkülönböztethetjük a klasszikus helyi adókat, másrészt a települési adót, amelynek szabályozása atipikus (KECSŐ 2016), az településenként eltérő formát ölthet, ilyen lehet például a földadó, magasépítmény-adó, motoros vízi járművek adója, póniloadó stb.

A 2016-os év adatai alapján a 3178 települési önkormányzat közül 3135 vezetett be valamilyen típusú helyi adót, amely 98,6%-os arányt jelent. 2015. január 1-től 128, míg 2016-tól 141 helyi adó újonnan került megállapításra.

¹⁵⁴ Htv. 1/A. §.



7.2. ábra

*A bevezetett klasszikus helyi adók száma
az egyes adótípusok szerinti bontásban*

Forrás: saját szerkesztés a www.kormany.hu, a www.hakka.allamkincstar.gov.hu oldalon közzétett adatok, a www.metropol.hu (letöltve: 2018. 02. 20.), valamint a www.vg.hu (letöltve: 2018. 02. 20.) 2016-os adatai alapján

Érdemes összevetni a klasszikus helyi adók változását (7.2. ábra) az újonnan bevezetett települési adók számával. 2015-ben, a bevezetés első évében, 98 településen összesen 116 települési adót vetettek ki. Majd 2016-ban némi csökkenést követően, 2017. január 1-től körülbelül 20 új települési adó került bevezetésre, amellyel együtt összesen 103-ra emelkedett azok száma, összesen körülbelül 100 települést érintve.¹⁵⁵ A települési adók között legtöbbször a termőföld után vetettek ki valamilyen adót, de újdonságként jelent meg 2016-ban a póniladó, 2017-ben a motoros vízi járművek adója és a településkép-védelmi adó.

¹⁵⁵ A 2017-es évre vonatkozó adatok a szerző saját gyűjtése, amely a MÁK által a www.hakka.allamkincstar.gov.hu oldalra feltöltött 2016-os adatok és az njt.hu oldalon közzétett 2017-től bevezetett új települési adó-rendeletek figyelembevételével készült el.

7.3. A helyi adómegállapítási jog terjedelme és korlátai a hatályos jogban

A helyi adómegállapítás alkotmányos alapját az Alaptörvény helyi önkormányzatokról szóló 32. cikkének első bekezdésében találjuk, amely kimondja, hogy a helyi önkormányzat a helyi közügyek intézése körében törvény keretei között dönt a helyi adók fajtájáról és mértékéről. Ezt bontja ki a helyi adókról szóló törvény, amely szerint a települési (községi, városi, fővárosi és kerületi) önkormányzat képviselő-testülete rendelettel az illetékességi területén helyi adókat, valamint települési adókat vezethet be.¹⁵⁶ Az előző alfejezetben kifejtettük a klasszikus helyi adók és a települési adó viszonyát s utóbbi speciális szabályozását. Ezért a következő szerkezeti egységben a Htv. által nevesített helyi adók részletszabályainak áttekintésére kerül sor, amelyeket rendszertanilag három csoportra oszthatunk. Megkülönböztethetjük a vagyoni típusú helyi adókat: ilyen az építményadó és a telekadó. A másik típust a kommunális jellegű adók, azaz a magán-személy kommunális adója és az idegenforgalmi adó jelentik, míg a harmadik csoportot a tevékenységtípusú adó, vagyis a helyi iparüzési adó képezi.

7.3.1. A helyi önkormányzatok adómegállapítási jogának terjedelme

A helyi adómegállapítási jog a Htv. alapján kiterjed:

- a helyi adók és a települési adók bevezetésére, a már bevezetett adók módosítására, hatályon kívül helyezésére;
- előbbi adók bevezetése időpontjának és időtartamának (határozott vagy határozatlan idejű) meghatározására;
- előbbi adók mértékének meghatározására a Htv. keretei között;
- további mentességek, kedvezmények megállapítására;
- az Air. és az Art. keretei között a helyi adózás részletszabályainak meghatározására;
- továbbá arra, hogy ha az adó mértékét határozott időre állapította meg az önkormányzat, akkor a határozott időszak harmadik naptári évtől vagy az azt követően kezdődő naptári évtől, a határozott időszak letelte előtt az adó mértékét növelheti, ha a naptári évet megelőző

¹⁵⁶ Htv. 1. §.

naptári év első 10 hónapjában az adott adónemben bevallott, kivetett adóból származó bevétel nem éri el a naptári évet megelőző második naptári év első 10 hónapjában bevallott, kivetett adóból származó bevétel 50%-át.¹⁵⁷

7.3.2. Az önkormányzatok adómegállapítási jogának korlátai

Mint már többször említettük, a helyi adóketési jog sohasem volt korlátok nélküli, számos garanciális szabály került beépítésre a rendszerbe. Így az adómegállapítás jogát a Htv. alapján az alábbiak figyelembevételével gyakorolhatja a képviselő-testület:

- a) Az önkormányzat az adóalanyt egy meghatározott adótárgy (épület, épületrész, telek) esetében csak egyféle – az önkormányzat döntése szerinti – adó fizetésére kötelezheti. Azaz az adóketés a többszörös adóztatás tilalmába nem ütközhet, tehát ugyanazon adóalany és adótárgy vonatkozásában nem lehet több adót megállapítani.
- b) A vagyoni típusú adók körében az épület, épületrész és telek utáni adót egységesen – tételesen vagy a korrigált forgalmi érték alapulvételel – kell meghatározni.
- c) A korrigált forgalmiérték-alapú építményadóban a lakás, illetve az egyéb építmény esetén egy-egy, a korrigált forgalmiérték-alapú telekadóban a lakáshoz tartozó telek, illetve az egyéb telek esetén egy-egy adómérték alkalmazható.
- d) Az adóalap fajtáját, az adó mértékét, a rendeleti adómentességet és adókedvezményt úgy állapíthatja meg a képviselő-testület, hogy azok összességükben egyaránt megfeleljenek a helyi sajátosságoknak, az önkormányzat gazdálkodási követelményeinek és az adóalanyok széles körét érintően az adóalanyok teherviselő képességének.
- e) A törvény által meghatározott mérték felett nem lehet adót kivetni (adómaximum), azaz az önkormányzat csak az adómaximummal egyenlő vagy az alatti mértéket állapíthat meg.
- f) Ha az adó mértékét határozott időre állapítja meg az önkormányzat, akkor azt az adóalany hátrányára a határozott időszak első két naptári évében nem növelheti, valamint a határozott időszak harmadik naptári évétől vagy az azt követően kezdődő naptári évtől, a határozott

¹⁵⁷ Htv. 6. §.

időszak letelte előtt – ide nem értve az adómegállapítási jognál ismertett esetet – csak akkor növelheti, ha a naptári évet megelőző naptári év első 10 hónapjában az adott adónemben bevallott, kivetett adóból származó bevétel nem éri el a naptári évet megelőző második naptári év első 10 hónapjában bevallott, kivetett adóból származó bevétel (viszonyítási bevétel) 70%-át, azzal, hogy a naptári évtől hatályos adómérték ekkor sem haladhatja meg a határozott időre rögzített adómérték 130%-át.¹⁵⁸

7.3.3. *A helyi adóról szóló törvény személyi hatálya*

A Htv. értelmében – ha a törvény másként nem rendelkezik – adóalany a magánszemély, a jogi személy, egyéb szervezet, a magánszemélyek jogi személyiséggel nem rendelkező személyi egyesülése.¹⁵⁹ Ugyanakkor nem lehet helyi adó alanya az állam; helyi önkormányzat; nemzetiségi önkormányzat; költségvetési szerv; egyházi jogi személy; a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt.; a Nemzeti Eszközkezelő Zrt.; az Államadósság Kezelő Központ Zrt.; a büntetés-végrehajtásért felelős miniszter felügyelete alá tartozó büntetés-végrehajtási gazdálkodó szervezetek; valamint kizárólag a helyi iparüzési adónak nem alanyai: a Magyar Nemzeti Bank, az Országos Betétbiztosítási Alap, a Szanalási Alap, a Befektetővédelmi Alap és a Kárrendezési Alap.¹⁶⁰

A Htv. az egyes adók esetében meghatározott mentességi lehetőségeken kívül nevesíti azokat a személyeket, akik a törvény erejénél fogva mentesülnek valamennyi vagy egyes helyi adófizetési kötelezettség alól. Így valamennyi helyi adó alól mentesek az egyesületek; az alapítványok; a közszolgáltató szervezetek; a köztisztviselők; az önkéntes kölcsönös biztosító pénztárak és a magánnyugdíjpénztárak. Kizárólag a helyi iparüzési adó vonatkozásában mentesülnek a fizetési kötelezettség alól a közhasznú szervezetnek minősülő nonprofit gazdasági társaságok.¹⁶¹ E személyeknek tehát nem keletkezik adófizetési kötelezettsége az említett helyi adók vonatkozásában.

¹⁵⁸ Htv. 7. §.

¹⁵⁹ Htv. 3. § (1) bek.

¹⁶⁰ Htv. 3. § (5) bek.

¹⁶¹ Htv. 3. § (2) bek.

7.4. A vagyoni típusú helyi adók és az értékalapú ingatlanadóztatás elvi problémái

Általánosságban elmondható, hogy a vagyonadók tárgya a természetes személyek és a szervezetek vagyona. Vagyon alatt e személyek felhalmozott, megtakarított jövedelmét értjük. A legnagyobb ellenállás általában a vagyonadókkal szemben tapasztalható az adóalanyok részéről. A vagyonadókön belül rendszertanilag megkülönböztethetünk rendszeres¹⁶² és eseti jellegű¹⁶³ adókat.

A hazai rendszerben helyi szinten kétféle vagyoni típusú adó létezik: az építményadó és a telekadó, amelyek bevezetése – mint már említettem – a helyi képviselő-testület döntésén múlik, így nem beszélhetünk minden településre kiterjedő egységes vagyonadóztatásról hazánkban.

7.4.1. Az építményadó

Az adótárgy

Adóköteles az önkormányzat illetékességi területén lévő lakás és a nem lakás céljára szolgáló épület, épületrész, összefoglaló néven építmény. Az adókötelezettség az építmény valamennyi helyiségére kiterjed, annak rendeltetésétől, illetőleg hasznosításától függetlenül. Továbbá adóköteles az önkormányzat illetékességi területén lévő ingatlanon elhelyezett, a településkép védelméről szóló törvény szerinti reklámhordozó.¹⁶⁴

Az adó alanya

Az adó alanya az, aki a naptári év első napján az építmény tulajdonosa. Több tulajdonos esetén a tulajdonosok tulajdoni hányadaik arányában adóalanyok. Amennyiben az építményt az ingatlan-nyilvántartásba bejegyzett vagyoni értékű jog (pl. haszonélvezet) terheli, annak gyakorlására

¹⁶² Ezek időszakonként újra és újra jelentkező adófizetési kötelezettséget jelentenek, ilyen például a telekadó.

¹⁶³ Például a tulajdonátruházást, -átengedést terhelő adók, a hazai rendszerben pedig ilyen a vagyonszerzési illeték.

¹⁶⁴ A funkcióját vagy létesítésének célját tekintve túlnyomórészt a reklám közzétételét, illetve elhelyezését biztosító, elősegítő vagy támogató eszköz, berendezés, létesítmény.

jogosult az adó alanya. Valamennyi tulajdonos által írásban megkötött és az adóhatósághoz benyújtott megállapodásban a tulajdonosok adóalanyisággal kapcsolatos jogok és kötelezettségek gyakorlásának jogával egy tulajdonost is felruházhatnak.

Társasház, -garázs és -üdülő esetén a tulajdonosok önálló adóalanyok, a közös használatú helyiségek után az adó alanya az említett közösség.

Az adó alanya reklámhordozó esetében pedig az, aki az év első napján a reklámhordozó tulajdonosa.

Adómentesség

Mentes az építményadó alól

- a szükséglakás;
- a kizárólag a háziorvos által nyújtott egészségügyi ellátás céljára szolgáló helyiség;
- az atomenergiáról szóló törvény szerint kizárólag a radioaktív hulladék elhelyezésére, a kiegészített nukleáris üzemanyag tárolására használt építmény;
- az ingatlan-nyilvántartási állapot szerint állattartásra vagy növénytermesztésre szolgáló építmény vagy az állattartáshoz, növénytermesztéshez kapcsolódó tárolóépítmény (pl. istálló, üvegház, terménytároló, magtár, műtrágyatároló), feltéve, hogy azt rendeltetészerűen e tevékenységhez kapcsolódóan használják.

Műemlék épület felújításához kapcsolódó adómentesség

A műemléki értéként törvényben védetté nyilvánított vagy önkormányzati rendelet alapján helyi egyedi védelem alatt álló épületet (a továbbiakban: műemlék épületet) felújítják, akkor az épület, illetve az épületben lévő önálló adótárgy, a felújításra kiadott építési engedély vagy örökségvédelmi engedély jogerőre emelkedését, véglegessé válását követő három egymást követő adóévben mentes az adó alól. A felújítás alatt a műemlék épület egészén, illetve homlokzatán és több főszerkezetén végzett olyan általános javítást kell érteni, amely teljesen visszaállítja az épület esztétikai állapotát, valamint legalább eredeti műszaki állapotát. A mentesség nem automatikus, az adó alanya a mentességet az adóhatóságnál kérelmezheti.

A megállapított, de meg nem fizetett adót és az eredeti esedékességtől számított kamatot az adóhatóság az ingatlanra bejegyzett jelzáloggal biztosítja. Az adóhatóság az adómentesség időtartamának lejártát követő év január 30-ig megkeresi a műemlékvédelmi hatóságot vagy az örökségvédelmi hatóságot, hogy igazolja az épület felújításának tényét és a felújítás befejezésének időpontját. Amennyiben a megkeresés alapján az adóhatóság megállapítja, hogy a felújítás az adómentesség harmadik évének utolsó napjáig megtörtént, akkor a nyilvántartott adót és kamatokat törli, valamint haladéktalanul intézkedik az ingatlanügyi hatóságnál a jelzálogjog törlése iránt. Ha a felújítás az adómentesség harmadik évének utolsó napjáig nem történt meg, úgy a nyilvántartott adót és kamatait az adózónak – az adóhatóság határozata alapján, a határozat jogerőre emelkedését vagy véglegessé válását követő 15 napon belül – meg kell fizetnie.¹⁶⁵

Az adókötelezettség keletkezése, változása és megszűnése

Az adókötelezettség a használatbavételi, illetőleg a fennmaradási engedély jogerőre emelkedését vagy véglegessé válását, vagy a használatbavétel tudomásulvételét, vagy az egyszerű bejelentéshez kötött épület felépítésének megtörténtéről szóló hatósági bizonyítvány kiadását követő év első napján keletkezik. Az engedély nélkül épült vagy anélkül használatba vett építmény esetén az adókötelezettség a tényleges használatbavételt követő év első napján keletkezik. Az adókötelezettséget érintő változást – így különösen a hasznos alapterület módosulását, az építmény átminősítését – a következő év első napjától kell figyelembe venni. Az adókötelezettség megszűnik az építmény megszűnése évének utolsó napján. Az építménynek az év első felében történő megszűnése esetén a második félévre vonatkozó adókötelezettség megszűnik. Az építmény használatának szünetelése az adókötelezettséget nem érinti.

Reklámhordozó esetében az adókötelezettség annak elhelyezésére vonatkozó hatósági engedély kiadását, engedély hiányában a reklámhordozó ingatlanon való elhelyezését követő év első napján keletkezik. Az adókötelezettség a reklámhordozó lebontása, eltávolítása vagy gemmissülése, de legkorábban az adókötelezettség keletkezése évének utolsó napjával szűnik meg.

¹⁶⁵ Htv. 13/A. § (1)–(7) bek.

Adófelfüggesztés építményadó esetében

Speciális jogintézmény az építményadó vonatkozásában az adófelfüggesztés, amely azon adóalanyoknak nyújt segítséget, akik nehéz anyagi körülményeik miatt nem tudnák megfizetni a vagyontárgy után megállapított adót. Ez persze nem jelent adómentességet, mivel csak az adó megfizetésének későbbi időpontra halasztásáról van szó az időközben felhalmozódó kamatokkal együtt. Adófelfüggesztés iránti kérelemmel élhet az adóhatóság felé a lakcímnnyilvántartás szerint és ténylegesen (éleltvitel-szerűen) is lakóhelyéül szolgáló lakása utáni építményadó-fizetési kötelezettségét illetően az a 65. életévét betöltött vagy életkorától függetlenül megváltozott munkaképességű személyek ellátásaiban részesülő magán-személy, aki egyedül vagy kizárólag ugyanezen feltételeknek megfelelő hozzátartozójával él.

Az adófelfüggesztés időszaka alatt az adót nem kell megfizetni, az egyébként esedékessé váló adó után azonban az adóhatóság az esedékesség napjától az adófelfüggesztés megszűnése napjáig terjedően kamatot számít fel. A kérelmet az adóév január 15. napjáig kell benyújtani az adóhatóságnál, ha a jogosult csak később terjeszti elő kérelmét, akkor azt a következő év első napjától veszik figyelembe. A feltételeknek való megfelelés esetén az adóhatóság minden adóév február 15-ig az adóévre előírt tárgyévi adóösszeget és kamatait jelzálogjog formájában bejegyez-teti az ingatlan-nyilvántartásba.

Az adófelfüggesztés az adóév első napjától annak megszűnése nap-jáig tart. Az adófelfüggesztés megszűnik:

- a lakás elidegenítésével vagy vagyoni értékű jog alapításával az erről szóló szerződés ingatlanügyi hatósághoz való benyújtásának napján;
- az adózó halálával a hagyatékátadó végzés jogerőre emelkedése nap-jával;
- az adófelfüggesztés írásban történő visszavonása esetén a visszavo-nás bejelentésének napjával.

Az adóhatóság az adófelfüggesztés időtartamára eső, esedékessé vált adó és annak kamatai megfizetéséről az adófelfüggesztés megszűnését köve-tően határozatot hoz. Ha a kötelezett a felfüggesztett adót és annak kama-tát megfizette, az adóhatóság haladéktalanul intézkedik a jelzálogjog tör-lése iránt.

Az adó alapja

Az adó alapja az önkormányzat döntésétől függően építmény esetében az építmény m²-ben számított hasznos alapterülete vagy az építmény korrigált forgalmi értéke.

Reklámhordozó esetében az adó alapja a reklámhordozó reklám-közzétételre használható, m²-ben két tizedesjegy pontossággal számított felülete.

Az adó mértéke

Az adó évi mértékének felső határa az építmény hasznos alapterület szerinti adóalap-megállapításnál 1100 Ft/m², korrigált forgalmi érték szerinti adóalap-megállapításnál a korrigált forgalmi érték 3,6%-a.¹⁶⁶

Reklámhordozó esetében az adó évi mértékének felső határa a m²-ben meghatározott adóalap után 12 ezer Ft/m².

7.4.2. A telekadó

Az adótárgy

Adóköteles az önkormányzat illetékességi területén lévő telek.

Az adó alanya

Az adó alanya az, aki az év első napján a telek tulajdonosa. Ingatlan-nyilvántartásba bejegyzett vagyoni értékű jog birtokosa, illetőleg több tulajdonos esetén a tulajdonosok tulajdoni hányadaik arányában adóalanyok. Valamennyi tulajdonos által írásban megkötött és az adóhatósághoz benyújtott megállapodásban a tulajdonosok az adóalanyisággal kapcsolatos jogok és kötelezettségek gyakorlásával egy tulajdonost is felruházhatnak.

¹⁶⁶ A korrigált forgalmi érték egyenlő az illetékekről szóló törvény alkalmazásával megállapított forgalmi érték 50%-ával.

Adómentesség

A Htv. a telekadó esetében is több tárgyi mentességet határoz meg, így mentes az adó alól:

- a telken álló épület, épületrész hasznos alapterületével egyező nagyságú telekrész;
- a mezőgazdasági művelés alatt álló belterületi telek;
- az építési tilalom alatt álló telek adóköteles területének 50%-a;
- az adóalany termék-előállító üzeméhez tartozó, jogszabályban vagy hatósági előírásban megállapított védő-biztonsági terület, feltéve, ha az adóalany adóévet megelőző adóévi évesített nettó árbevétele legkevesebb 50%-ban saját előállítású termék értékesítéséből származott.

Az adókötelezettség keletkezése, változása és megszűnése

Az adókötelezettség az alábbi időpontokban keletkezik:

- a belterületi termőföld minősítésű telek esetében, ha művelés alól kivesszük, akkor az átvezetését vagy tényleges mezőgazdasági művelésének megszüntetését követő év első napján;
- a külterületi, termőföldnek minősülő telek esetében a művelés alól kivett területre történő átvezetését követő év első napján;
- erdőnek minősülő telek esetében a művelés alól kivett területre történő átvezetését követő év első napján vagy az Országos Erdőállomány Adattárból történő törlését követő év első napján;
- a tanyaként nyilvántartott földterület esetében a tanyaként történő ingatlan-nyilvántartási bejegyzés törlését követő év első napján;
- az építmény megsemmisülése, lebontása esetén a megsemmisülést, lebontást követő félév első napján.¹⁶⁷

Az adókötelezettség az alábbi időpontokban szűnik meg:

- az ingatlan-nyilvántartásban művelés alól kivett területként nyilvántartott belterületi telek esetében a művelési ág átvezetése és tényleges mezőgazdasági művelése megkezdése évének utolsó napján;
- külterületi telek esetében annak termőföldként vagy tanyaként történő ingatlan-nyilvántartási feljegyzése évének utolsó napján;

¹⁶⁷ Htv. 20. §.

- a teleknek minősülő földterület esetében az erdő művelési ágra történő átvezetése vagy az Országos Erdőállomány Adattárba történő bejegyzése évének utolsó napján;
- a telek építménnyel való beépítése félévének utolsó napján.

Az adókötelezettségben bekövetkező, az előzőekben nem említett változást a következő év első napjától kell figyelembe venni.

Az adó alapja

Az adó alapja az önkormányzat döntésétől függően a telek m²-ben számított területe vagy a telek korrigált forgalmi értéke.

Az adó mértéke

Az adó évi mértékének felső határa a m²-ben meghatározott adóalap-számítás esetén: 200 Ft/m², korrigált forgalmi érték szerinti adóalap-számítás esetén: a korrigált forgalmi érték 3%-a.

Az értékalapú ingatlanadóztatás elvi kérdései

Mint láthattuk, a hazai rendszerben az önkormányzatok dönthetnek arról, hogy pusztán az ingatlan területe alapján határozzák meg az adó mértékét, vagy annak korrigált forgalmi értéke alapján. Az utóbbi módszert jelenleg hazánkban csupán néhány település alkalmazza,¹⁶⁸ a többi négyzetméter alapján állapítja meg az adó mértékét. Az értékalapú ingatlanadóztatás legproblémásabb kérdése az ingatlan értékének meghatározása. A Htv. alapján a korrigált forgalmi érték az illetékekről szóló törvényben megállapított forgalmi érték 50%-a. Az illetéktörvény szerint a forgalmi érték az a pénzben kifejezett érték, amely a vagyontárgy eladása esetén az illetékkötelezettség keletkezésekor volt állapotában árként általában elérhető.¹⁶⁹ Ennek megállapítása azért problémás, mert nem áll rendelkezésre naprakész adatbázis az ingatlanok értékéről. A gyakorlat szerint így

¹⁶⁸ Ilyen település az építményadó esetében Nyíregyháza, Németskér, Püspökszilágy, Paks; a telekadó vonatkozásában Zirc.

¹⁶⁹ A vagyontárgyat terhelő adósságok, továbbá az ingatlanon a vagyonszerző javára az elidegenítéskor megszűnő bérleti jog figyelembevétele nélküli érték.

a forgalmi érték az adásvételi szerződésben szereplő összeg. De mi a helyzet az idő múlásával? Mennyibe kerülne elvégezni az ingatlanok értékbecslését? Milyen adminisztratív költséget jelentene mindez az önkormányzat számára? Ezek alapján számos érv és ellenérv felhozható a jelenlegi érték-alapú ingatlanadóztatási módszer mellett és ellen.

Érvek az érték-alapú adóztatás mellett

- Méltányosabb, mivel figyelembe veszi az ingatlan értékét, így nem annyit fizet egy ugyanolyan nagyságú városszéli és egy belvárosi ingatlanal rendelkező adóalany, hiszen az ingatlanárak között akár tízszeres különbségek is lehetnek.
- A klasszikus vagyondó fogalmához ez a megoldás áll közelebb.
- Közpolitikailag jobban védhető, hiszen azok fizetnek többet, akiknek drágább ingatlanjuk van.
- Az önkormányzat számára is előnyösebb lehet, mert a piaci érték változásával automatikusan változik a beszedett adó összege is. Például válság idején csökken az ingatlan ára, kevesebbet kell fizetnie a tulajdonosnak, gazdasági növekedés esetén pedig az ingatlan értékének emelkedésével az adóbevétel is növekedni fog.

Ellenérvek az érték-alapú adóztatáshoz kapcsolódóan

- Az adásvételi szerződésben szereplő érték figyelembevétele problémás lehet, mivel az évek múlásával az infláció és az árváltozás aránytalanságot okozhat, és folyamatos korrekciót igényel.
- Ha az ingatlanok értékbecslését egyedileg végzi el az önkormányzat, az nagy adminisztratív költséget eredményezhet, sőt ha a megállapított értékkel a tulajdonos nem ért egyet, akkor a fellebbezés és az új eljárás tovább növelheti az előbbi költségeket.
- A lakosság oldaláról a négyzetméter kevésbé vitatható, mint az érték, így könnyebben el is fogadják azt.

7.5. A kommunális jellegű helyi adók

7.5.1. A magánszemély kommunális adója

Az adótárgy

Adóköteles az önkormányzat illetékességi területén lévő építmény vagy telek, továbbá az önkormányzat illetékességi területén nem magánszemély tulajdonában álló lakás bérleti joga.

Az adó alanya

Az adó alanya az a magánszemély, aki a naptári év első napján az építmény vagy a telek tulajdonosa, továbbá az a magánszemély is, aki az önkormányzat illetékességi területén nem magánszemély tulajdonában álló lakás bérleti jogával rendelkezik.

Tehát egyfelől szűkebb az alanyi köre, mint a telekadó és az építményadó esetében, mert csak a magánszemélyekre terjed ki, másfelől tágabb, mivel a lakás bérleti jogával rendelkezőkre is kiterjed.

Az adókötelezettség keletkezése és megszűnése

Az adókötelezettség keletkezésére és megszűnésére az építményadó és a telekadó szabályai vonatkoznak. Továbbá lakásbérleti jog esetén az adókötelezettség a lakásbérleti jogviszony létrejöttét követő év első napján keletkezik, és a jogviszony megszűnése évének utolsó napján szűnik meg. A lakásbérleti jogviszonynak az év első felében történő megszűnése esetén a második félévre vonatkozó adókötelezettség megszűnik.

Az adófelfüggesztés

Az adóalany az építményadónál ismertetett feltételek teljesülése esetén, az ott meghatározottak szerint jogosult az adó felfüggesztésére.

Az adó alapja, mértéke

Az adó évi mértékének felső határa adótárgyanként – építményenként, telkenként vagy lakásbérleti jogonként – legfeljebb 17 ezer Ft.

7.5.2. Az idegenforgalmi adó

Az adó alanya és tárgya

Adókötelezettség azt a magánszemélyt terheli, aki nem állandó lakosként az önkormányzat illetékességi területén legalább egy vendégéjszakát eltölt. Azaz nem azon a településen van a bejelentett lakcíme, ahol a vendégéjszakát eltölti. Ez az adó tipikusan az idegenforgalmi tevékenységhez kötődik.

Adómentesség

A jogalkotó is felismerte, hogy számos esetben nem pusztán idegenforgalmi célból tölt el a magánszemély vendégéjszakát egy településen, így számos adókötelezettség alóli mentességi okot felsorol a törvény, így mentesül:

- a 18. életévét be nem töltött magánszemély;
- a gyógyintézetben fekvőbeteg-szakellátásban részesülő vagy szociális intézményben ellátott magánszemély;
- a közép- és felsőfokú oktatási intézménynél tanulói vagy hallgatói jogviszony alapján, hatóság vagy bíróság intézkedése folytán, a szakképzés keretében, a szolgálati kötelezettség teljesítése, vagy a településen székhellyel vagy telephellyel rendelkező vállalkozónál folytatott munkavégzés céljából az önkormányzat illetékességi területén tartózkodó magánszemély;
- az, aki az önkormányzat illetékességi területén lévő üdülő tulajdonosa vagy bérlője és ezek hozzátartozója;
- az egyházi jogi személy tulajdonában álló építményben, telken vendégéjszakát eltöltő egyházi személy, de csak az egyház hitéleti tevékenységéhez kapcsolódó részvétel céljából.

Az adó alapja

A törvény kétféle választási lehetőséget biztosít az adó alapjának meghatározására, így az lehet a megkezdett vendégéjszakák száma, de a megkezdett vendégéjszakára eső szállásdíj, vagy ennek hiányában a szállásért bármilyen jogcímen (pl. üdülőhasználati jog) fizetendő ellenérték (pl. üzemeltetési költség, hozzájárulás stb.) is. A legtöbb önkormányzat az első

változatot alkalmazza, mivel utóbbi sokkal több visszaélésre ad lehetőséget, az éjszakák száma konkrétan megállapítható és ellenőrizhető.

Az adó mértéke

Az adó mértékének meghatározása igazodik az adó alapjához. Ha az adó alapja a vendégéjszakák száma, akkor a kiszabható adó maximuma személyenként és vendégéjszakánként 300 Ft. Ha az adó alapja a szállásért fizetett ellenérték, akkor az adó maximum az adóalap 4%-a lehet.

Az adó beszedésére kötelezett

Speciális megoldás az idegenforgalmi adó esetében, hogy az adót nem az adóalanynak kell közvetlenül bevallania és befizetnie az önkormányzat részére, hanem a fizetendő adót az ott-tartózkodás utolsó napján az adóbeszedésre kötelezett szedi be. Az adóbeszedésre kötelezett a szálláshely ellenérték fejében történő átengedése esetén a szállásadó; a szálláshely vagy bármely más ingatlan ingyenesen történő átengedése esetén a szálláshellyel, ingatlannal rendelkezni jogosult személy.

A beszedett adót az adóbeszedésre kötelezettek a tárgyhót követő hónap 12. napjáig kell bevallania és befizetnie az önkormányzat részére. Fontos, hogy a fizetendő idegenforgalmi adót az adóbeszedésre kötelezettek akkor is be kell fizetnie, ha annak beszedését elmulasztotta.

7.6. A helyi iparűzési adó

Az adótárgy

Adóköteles az önkormányzat illetékességi területén állandó vagy ideiglenes jelleggel végzett iparűzési tevékenység, amely a vállalkozó e minőségében végzett nyereség-, illetőleg jövedelemszerzésre irányuló tevékenysége.

Az adó alanya

A vállalkozó, továbbá a Polgári törvénykönyvről szóló törvény szerinti bizalmi vagyongazdálkodási szerződés alapján kezelt vagyon.

Az állandó és ideiglenes jelleggel végzett iparüzési tevékenység elhatárolása

A törvény különbséget tesz az iparüzési tevékenység két típusa között, amelynek célja, hogy az adó alapjának és mértékének megállapítását differenciálni lehessen.

A vállalkozó állandó jellegű iparüzési tevékenységet végez az önkormányzat illetékességi területén, ha ott székhellyel, telephellyel rendelkezik, függetlenül attól, hogy tevékenységét részben vagy egészben ezeken kívül folytatja.

Ideiglenes jellegű az iparüzési tevékenység, ha az önkormányzat illetékességi területén az ott székhellyel, telephellyel nem rendelkező vállalkozó

- építőipari tevékenységet folytat, illetőleg természeti erőforrást tár fel vagy kutat, feltéve, hogy a tevékenység időtartama adóéven belül a 30 napot meghaladja, de nem éri el a 181 napot;¹⁷⁰
- bármely más tevékenységet végez, ha annak folytatásából közvetlenül bevételre tesz szert, feltéve, hogy egyetlen önkormányzat illetékességi területén sem rendelkezik székhellyel, telephellyel.

Az adókötelezettség keletkezése és megszűnése

Az adókötelezettség az iparüzési tevékenység megkezdésének napjával keletkezik és a tevékenység megszüntetésének napjával szűnik meg. Ideiglenes iparüzési tevékenység esetén az adókötelezettség időtartama a tevékenység megkezdésének napjától a felek közti szerződés alapján a megrendelő teljesítéselfogadásának napjáig terjedő időszak valamennyi naptári napja.

Az adó alapja

Állandó jelleggel végzett iparüzési tevékenység esetén az adó alapja a nettó árbevétel, csökkentve

- az eladott áruk beszerzési értékének és a közvetített szolgáltatások értékének együttes összegével;

¹⁷⁰ Ha a 180 napot meghaladja az iparüzési tevékenység, akkor az állandó jellegűnek minősül, és annak megfelelően adózik.

- az alvállalkozói teljesítések értékével;
- az anyagköltséggel;
- az alap kutatás, alkalmazott kutatás, kísérleti fejlesztés adóévben elszámolt közvetlen költségével.

A vállalkozó nettó árbevételét – annak összegétől függően – sávosan csökkentheti a törvényben meghatározottak szerint.¹⁷¹ Ha a vállalkozó több önkormányzat illetékességi területén vagy külföldön végez állandó jellegű iparüzési tevékenységet, akkor az adó alapját, a tevékenység sajátosságaira leginkább jellemző módon a vállalkozónak kell megosztania a törvény mellékletében meghatározottak szerint.¹⁷² Állandó jellegű iparüzési tevékenység esetén az adó alapjának egyszerűsített meghatározására is mód van.¹⁷³

Az ideiglenes jelleggel végzett iparüzési tevékenység esetében az adót a tevékenység végzésének naptári napjai alapján kell megállapítani. Minden megkezdett nap egy napnak számít.

Az önkormányzat által nyújtható adómentesség és adókedvezmény

Az adómentesség és adókedvezmény csak azt a vállalkozót illetheti meg, akinek a törvény szerint számított (vállalkozási szintű) adóalapja nem haladja meg a 2,5 millió forintot. De az önkormányzat az adómentességre, adókedvezményre való jogosultság szempontjából 2,5 millió forintnál alacsonyabb adóalapösszeget is meghatározhat. Fontos garanciális szabály, hogy az adómentesség, adókedvezmény terjedelmének, mértékének valamennyi vállalkozó számára azonosnak kell lennie. A Htv. három mentességi formát nevesít, amelyek a részletszabályok elemzése nélkül a következők:

- *A foglalkoztatás növeléséhez kapcsolódó adóalap-mentesség*
Az állandó jellegű iparüzési tevékenység utáni adóalap csökkenthető az adóévi működés hónapjai alapján számított adóévi átlagos statisztikai állományi létszámnak az előző adóévre számított átlagos statisztikai állományi létszámhoz képest bekövetkezett – főben kifejezett – növekménye után 1 millió forint/fő összeggel.

¹⁷¹ Htv. 39. § (4) bek.

¹⁷² A Htv. 3. számú mellékletében meghatározottak szerint.

¹⁷³ Htv. 39/A. §.

- *A szabályozott ingatlanbefektetési társaság adómentessége*
Mentes az adó alól a szabályozott ingatlanbefektetési társaság, illetve elővállalkozás és ezek projektársasága.
- *A beszerző, értékesítő szövetkezet mentessége*
Mentes az adó alól a beszerző, értékesítő szövetkezet, amely mentesség csekély összegű (de minimis) támogatásnak minősül, s az 1407/2013/EU bizottsági rendelet szabályaival összhangban nyújtható.

Az adó mértéke

Az állandó jelleggel végzett iparüzési tevékenység esetén az adó évi mértékének felső határa: a 2000. évtől az adóalap 2%-a. Ideiglenes jelleggel végzett iparüzési tevékenység esetén az adó mértéke naptári naponként legfeljebb 5000 forint.

Az adó csökkentése

További kedvezményre való lehetőségként értelmezhető az adó csökkentésének intézménye, amely szerint a székhely, illetőleg a telephely szerinti önkormányzathoz az adóévre fizetendő adóból – legfeljebb annak összegéig terjedően – levonható az adóalany által az ideiglenes jellegű tevékenység után az adóévben megfizetett adó, valamint ráfordításként, költségként elszámolható az adóévben elszámolt, az autópályák, autóutak és főutak használatáért fizetendő, megtett úttal arányos útdíj 7,5%-a.

A helyi iparüzési adóból befolyó bevétel felhasználása

2015-től, a települési adó bevezetésével egyidejűleg, a helyi iparüzési adóból származó bevétel kötött felhasználásúvá vált. Ennek értelmében az különösen a települési önkormányzat képviselő-testületének hatáskörébe tartozó szociális ellátások finanszírozására, a fővárosi önkormányzat esetén pedig a helyi közösségi közlekedési feladatok ellátására használható fel. A helyi iparüzési adóból származó bevétel az önkormányzati hivatal állományában foglalkoztatottak személyi juttatásaira, a kapcsolódó munkaadókat terhelő járulékokra és szociális hozzájárulási adó finanszírozására nem fordítható azt meghaladó mértékben, mint amilyen mértékben a települési önkormányzatot az adóerő-képessége

szerint a központi költségvetésről szóló törvényben meghatározott hivatali működési támogatáshoz kapcsolódó beszámítás terhelé.¹⁷⁴

7.7. Vissza az esethez

A fejezet elején található jogesetet a Kúria Köf.5.035/2015/4. számú határozatának áttekintésével válaszolhatjuk meg, amelyben számos elvi jellegű közpénzügyi kérdést vizsgált meg a bíróság.

A Kúria megállapította, hogy az önkormányzati rendelet nem tesz különbséget az adóalanyok között. Ezért amennyiben a tulajdonos egyben egyéni vállalkozóként, mezőgazdasági őstermelőként, avagy jogi személy tagjaként vállalkozási tevékenységet folytat a tulajdonában álló termőföldjén, úgy e tevékenysége kizárja, hogy alanya legyen a települési adónak.

Ezt követően a Kúria vizsgálta, hogy a kárenyhítési hozzájárulás és a mezőöri járulék a „közteher” fogalomkörébe vonható fizetési kötelezettség-e. Ezzel összefüggésben megállapította, hogy a kárenyhítési hozzájárulás megnevezése és az Art. szerinti behajtásának lehetősége ellenére sem tekinthető „köztehernek”, mert bár a mezőgazdasági termelő fizetési kötelezettsége törvényen alapul, de az állam által képzett pénzügyi alap nem a „közös szükségletek”, hanem a mezőgazdasági termelők esetleges kárainak pénzügyi fedezetét hivatott biztosítani. Ezért a Kúria a kárenyhítő hozzájárulást nem tekintette a termőföldhöz kapcsolódó köztehernek, ezért az nem zárja ki, hogy a termőföld a települési adó tárgyává váljék.

A mezei őrszolgálat a termőföldhöz kapcsolódó, vagyonvédelmi feladatot ellátó, a települési önkormányzat döntése alapján létrehozott és fenntartott rendészeti típusú szerv. A mezőöri szolgálatot az önkormányzat a földhasználók, illetve a termőföld tulajdonosai számára előírt fizetési kötelezettségből, valamint a központi költségvetés által biztosított hozzájárulásból finanszírozza. A mezei őrszolgálat az önkormányzat döntése alapján, rendészeti jellegű közszolgáltatás nyújtására felállított és fenntartott intézmény, amely a földhasználónak vagy a termőföld tulajdonosának a szándékától független, mégis rendelkezésére álló közszolgáltatás. Ezért a Kúria a mezőöri járulékot köztehernek minősítette, és megállapította, hogy az önkormányzati rendeletben bevezetett települési adó a Htv.-vel ellentétesen tette az adó tárgyává a termőföldet.

¹⁷⁴ Htv. 36/A. §.

7.8. Önellenőrző kérdések

- Milyen bevételi forrásokból gazdálkodhatnak a helyi önkormányzatok?
- Hogyan értékelhető a helyi adók szerepe, milyen a jó helyi adó?
- Meddig terjed a helyi önkormányzatok adómegállapítási joga?
- Milyen jogi korlátai vannak a helyi adómegállapításnak?
- Milyen helyi adókat ismer?
- Mi az a települési adó, miért mondhatjuk azt, hogy atipikus a szabályozása?
- Milyen érvek és ellenérvek hozhatók fel az értékalapú ingatlanadóztatás kapcsán?

7.9. Érdekességek

- *Helyi adó szabályozások.* A Magyar Államkincstár tájékoztatója a bevezetett helyi adók szabályairól, amelyben a település neve alapján lehet keresni. Elérhető: <https://hakka.allamkincstar.gov.hu/Default.aspx> (Letöltve: 2018. 01. 29.)
- *Rendészeti típusú települési adó Balatonfüreden?* A Kúria Önkormányzati Tanácsának Köf.5.037/2017/4. számú határozata: <http://kuria-birosag.hu/hu/onkugy/kof503720174-szamu-hatarozat> (Letöltve: 2018. 02. 11.)
- *Félmillió giccsadót vet ki Óbuda?* Forrás: http://hvg.hu/gazdasag/20160128_Giccsadot_vet_ki_Obuda_a_kormany_huzasa_m (Letöltve: 2018. 02. 08.)

Felhasznált irodalom

- BAILEY, J. Stephen (1999): *Local Government Economics: Principles and Practice*. Houndmills, Macmillan Press.
- BIRD, Richard. M. (1993): Threading the Fiscal Labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization. *National Tax Journal*, Vol. 46, No. 2. 207–272.
- DAVEY, Ken – PÉTERI Gábor (2006): Taxes, Transfers and Transition – Adjusting Local Finances to New Structures and Institutions: the Experience of Czech Republic, Hungary and Slovakia. *Local*

Government Studies, Vol. 32, No. 5. 585–598. DOI: <https://doi.org/10.1080/03003930600896178>

- ERDŐS Éva (2014): *Önkormányzati pénzügyek, az önkormányzatok gazdálkodási rendszere*. Budapest, NKE VTKI.
- HORVÁTH M. Tamás – PÉTERI Gábor – VÉCSEI Pál (2014): Iskolapélda a pénzügyi decentralizációról. A magyarországi helyi forrásszabályozási rendszer (1990–2012) esete. In HORVÁTH M. Tamás szerk.: *Külön utak*. Budapest–Pécs, Dialóg Campus. 331–353.
- KECSŐ Gábor (2016): A Kúria kibontakozó gyakorlata a települési adóval kapcsolatban. *Új Magyar Közigazgatás*, 9. évf. Klnsz. 19–25.
- MUSGRAVE, Richard A. (1959): *The Theory of Public Finance*. New York, McGraw Hill.
- NAGY Árpád – TÓTH János – NAGY Tibor (1993): *Pénzügyi jog*. Budapest, Nemzeti Tankönyvkiadó.
- NAGY Árpád (2005): Az önkormányzatok pénzügyei, a helyi államháztartás joga. In FÖLDES Gábor szerk.: *Pénzügyi jog*. Budapest, Osiris.
- NALLATHIGA, Ramakrishna (2011): The System of Local Government Finance: A Study of Select Countries. *NIFM Journal of Public Financial Management*, Vol. 4, No. 2. 39–50.
- OATES, Wallace E. (1972): *Fiscal federalism*. New York, Harcourt Brace Jovanovich.
- PÉTERI Gábor (2014): Költségvetési és piaci megoldások egyensúlya. Területi közszolgáltatások pénzügyi szabályozása. In HORVÁTH M. Tamás szerk.: *Kilengések*. Budapest–Pécs, Dialóg Campus. 29–51.
- SANDFORD, Cedric (1987): *Economics of Public Finance*. Oxford, Pergamon.
- SIMON István szerk. (2007): *Pénzügyi jog I*. Budapest, Osiris.
- SIVÁK József – VIGVÁRI András (2012): *Rendhagyó bevezetés közpénzügyek tanulmányozásába*. Budapest, CompLex.
- STEFFENSEN, Jesper – LARSEN, Henrik Fredborg (2005): *Conceptual Basis For Performance Based Grant System and Selected International Experiences*. Washington, The World Bank.
- ZSUGYEL János szerk. (2009): *A közpénzügyek nagy kézikönyve*. Budapest, CompLex.

Vákát oldal

II. RÉSZ

AZ ADÓIGAZGATÁSI SZABÁLYOZÁS

Vákát oldal

8. FEJEZET

Az adóeljárás jogi szabályozásának rendszere – Az adóeljárás alapelvei

*Bordás Péter*¹⁷⁵

Eset: korlátozott jogorvoslati lehetőség, változatlan bürokrácia

Az új adóeljárás szabályozás értelmében a jogorvoslati eljárásoknál nem lehet új bizonyítékra hivatkozni, amely korlátozhatja az adózói jogokat – állítja az ado.hu szakértője. Gyakorlati példákat is felsorol, így a parkolójegy, útnyilvántartás, építési napló, műszaki bejárás jegyzőkönyve, műszaki ellenőr megbízási szerződése is igazolhatta korábban a gazdasági esemény megtörténtét, ugyanakkor ezeket nem szokta az ellenőrzéshez bekérni az adóhatóság. Így, ha az adózó magától nem hivatkozott rájuk a hatósági döntés előtt, akkor ezekkel 2018. január 1-jét követően nem lehet fellebbezni jogorvoslati eljárás keretében.

Bevezetésre került a feltételes adóbírság intézménye. Ennek lényege, hogy ha az adózóra bírságot szab ki az adóhatóság, de az lemond a fellebbezési jogáról, akkor a kirótt adóbírság felét a hatóság elengedi. Ezzel nem a fellebbezéstől akarják eltántorítani az adózókat, inkább az időhúzást szeretnék megspórolni – mondta Izert Norbert helyettes államtitkár a Nemzeti Adókonzultáción.

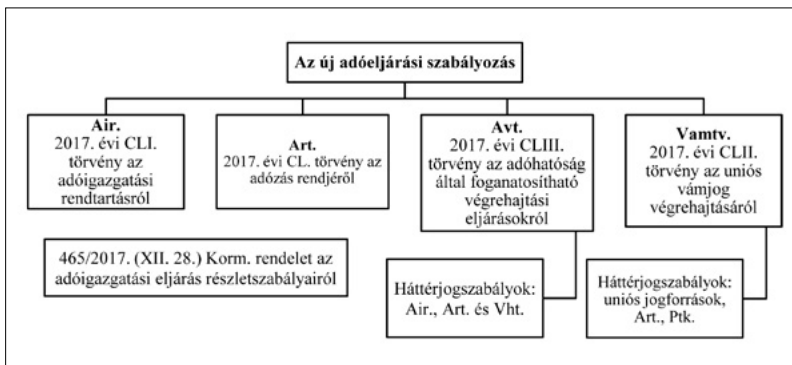
Az új adóigazgatási szabályok nem teszik könnyebbé a jóhiszemű adózók kötelezettségeit – mondta a témáról Zara László, a Magyar Adótanácsadók és Könyvviteli Szolgáltatók Országos Egyesületének elnöke. Ugyanis az adónemek száma nem változik, ahogy a bevételek határideje és módja sem, azaz érdemi egyszerűsítést nem tapasztalhat majd a vállalkozások többsége. Továbbá kiemeli, hogy az egyesület a jogállamisággal ellentétesnek tartja, hogy miközben az adóhatóság kötelessége a tényállás bizonyítása, az adózó számára előírják, hogy teljességi

¹⁷⁵ Bordás Péter tudományos munkatárs, MTA–DE Közszolgáltatási Kutatócsoport.

nyilatkozatot tegyen. Az Adótanácsadók Egyesülete is tiltakozik az ellen, hogy az adózó a fellebbezésben, illetve a fellebbezés alapján indult eljárásban nem hivatkozhat új tényre vagy új bizonyítékra.

Forrás: <https://ado.hu/rovatok/ado/uj-art-megvaltozik-az-adozas-vilaga> (Letöltve: 2018. 03. 20.)

Adójogi szabályozások alatt azokat az anyagi és eljárásjogi szabályokat értjük, amelyek az adózói jogok gyakorlásának és a kötelezettségek teljesítésének kereteit adják. 2018. január 1-től átalakult az adóeljárési szabályozások rendszere, s az elvesztette korábbi kódex jellegét, hiszen immáron négy új, 2017. év végén elfogadott törvény és egy kormányrendelet tartalmazza a hatályos szabályokat. A változás mögött az áll, hogy 2018. január 1-jén hatályba lépett az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (Ákr.), amely a közigazgatási eljárásokra vonatkozó rendelkezéseket alapjaiban szabályozta újra. E norma 8. §-a határozza meg azokat az eljárásokat, amelyekre az Ákr. hatálya nem terjed ki. Ilyen, az Ákr. hatálya alól kivett eljárás, az adó- és vámigazgatási eljárás, ezért szükségessé vált az e területre vonatkozó általános eljárési szabályok megalkotása.



8.1. ábra

Az új adóeljárési szabályozás

Forrás: saját szerkesztés

8.1. Az adóigazgatás szabályozása

Az adóigazgatási ügyekben széttagolttá vált a szabályozás, hiszen egymás mellett az Air., az Art. és az Avt. rendelkezéseit kell alkalmazni. A változás egyik oka, mint már említettem, hogy az új általános közigazgatási rendtartás (Ákr., a korábbi Ket.) mögöttes jellege megszűnt, s 2018-tól az adóigazgatásra vonatkozó speciális közigazgatási eljárási szabályokat az Air. tartalmazza. A korábbi Art. végrehajtásra vonatkozó szabályai pedig önálló jogszabályban kaptak helyet (Avt.). Az Air. és az Art. között nehézkes az elhatárolás. A tartalmi elkülönítés talán úgy végezhető el a legkézzelfoghatóbb módon, hogy az Art. alapvetően az adminisztratív adózási jogokra és kötelezettségekre összpontosít, azaz a hatósági feladatokra, míg az Air. az adóellenőrzésre és a jogkövetési vizsgálatra fókuszál. A korábbi Art. átfogóan szabályozta az adóeljárással összefüggő valamennyi kérdést, így kitért az adóellenőrzésre, az adóhatósági eljárásra és a végrehajtásra is. A jelenleg hatályos Air.-ban az adóhatósági igazgatásra vonatkozó eljárásjogi szabályok kaptak helyet, az Art.-ban pedig az eljárásra vonatkozó statikusabb szabályok, az eljárás kvázi anyagi jogi része. A két jogszabály között nincs hierarchikus kapcsolat, azok egymás mellett alkalmazandók.

8.1.1. Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Art.)

Az újraszabályozás célja a jogalkotó szerint annak reprezentálása, hogy az állam az adóhatóságokon keresztül ügyfélközpontú szolgáltatást nyújt, segíti az adózókat adókötelezettségeik teljesítésében, ugyanakkor ezt oly módon teszi, hogy a költségvetés bevételi érdekei nem sérülnek, és minden kötelezett a jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően kiveszi részét a közteherviselésből.¹⁷⁶ A törvény adónemektől független, közös szabályok mentén határozza meg az adózás rendjét, amely kvázi anyagi jogi szabályok összessége (lásd például az adómegállapítási módokat vagy a jogkövetkezményeket). Megjegyzendő, hogy nem vonatkoznak a törvény előírásai a társadalombiztosítási ellátásokra, valamint az uniós vámjog végrehajtásáról szóló törvény hatálya alá tartozó kötelező befizetésekre.¹⁷⁷

¹⁷⁶ T/17994. számú törvényjavaslat indokolása.

¹⁷⁷ Art. 3–4. §.

Az új Art. a korábbi szabályoknak megfelelően bontja ki, hogy milyen módon válik valaki adózóvá, illetve ennek okán milyen kötelezettségek terhelik, a hatóságnak milyen feladatai vannak az adózó adataival kapcsolatban, illetve az adminisztrációval összefüggésben, s rögzíti a kapcsolódó hatósági intézkedéseket is. Az Art. részletezi az önellenzés szabályait, az adómegállapítási módokat, valamint az adóhatósági eljárás típusait. Továbbá a jogkövetkezmények rendszere is az Art.-ban kapott helyet. A törvény szerkezete 34 fejezetet tartalmaz összesen, amely nyolc nagy rész köré épül, így:

- alapvető rendelkezések;
- adókötelezettségek részletszabályai;
- adatnyilvántartás, adótitok, adóhatósági adatszolgáltatás;
- egyes adómegállapítási módok;
- jogkövetkezmények;
- adótanácsadói, adószakértői és okleveles adószakértői tevékenység bejelentése, nyilvántartásba vétel és szakmai továbbképzés;
- az állami adó- és vámhatóság által nyújtott szolgáltatások;
- záró rendelkezések.

A korábbi Art.-hoz képest így egy tagoltabb szerkezetet kaptunk, amely talán jobban áttekinthető. Ugyanakkor a jelenlegi norma terjedelmileg hosszabb, mint a korábbi Art.

8.1.2. Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Air.)

Az új törvény a korábbi közigazgatási hatósági eljárás egyes speciális szabályait emelte át az adóeljárásba. Alapvetően az adóellenőrzéshez kapcsolódó fogalmakat és eljárásrendet értelmezi, az adózókat és az adóhatóságot megillető jogokat és az őket terhelő kötelezettségeket bontja ki. A törvény két ellenőrzési fajtát különít el, a jogkövetési vizsgálatot és az adóellenőrzést, de ezek felölelik tartalmukban a korábbi Art. ellenőrzési módszereit. Zárásként pedig a jogorvoslati lehetőségeket ismerteti az Air.¹⁷⁸

¹⁷⁸ T/17995. számú törvényjavaslat indokolása.

Az Air. megadja az adóigazgatási eljárás fogalmát, amely szerint: az adóigazgatási eljárásban az adóhatóság megállapítja az adózó jogait, kötelezettségeit, ellenőrzi az adókötelezettségek teljesítését, a joggyakorlás törvényességét, nyilvántartást vezet az adózást érintő tényekről, adatokról, körülményekről, és adatot igazol, illetve az ezeket érintő döntéseket érvényesíti.¹⁷⁹

Az Air. szerkezetileg 8 fejezetre tagolt, amely 141 szakaszból áll. A törvény az alábbi fejezeteket tartalmazza:

- alapelvek és a törvény hatálya;
- az adózó és az adóhatóságok, az adózó képviselote;
- eljárási kötelezettség, hatáskör és illetékesség vizsgálata;
- az adóigazgatási eljárás általános szabályai;
- ellenőrzés;
- jogorvoslat;
- eljárási költség;
- záró rendelkezések.

8.1.3. Az adóhatóság által foganatosítható végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény (Avt.)

Ha a szabályozás tárgyát tekintjük, akkor a három törvény közül a leginkább önálló a végrehajtásról szóló törvény (Avt.), amelynek tartalma korábban önálló fejezetként jelent meg a régi Art.-ban. Az Avt. hatálya alá tartozik mindazon döntések végrehajtása, illetve a végrehajtás során benyújtott fizetési kedvezményre irányuló kérelmek elbírálása, amelyek kapcsán a végrehajtás foganatosítása az Ákr. alapján az állami adó- és vámhatóság hatáskörébe tartozik. Ezen túlmenően az Avt. rendelkezéseit kell alkalmazni azon köztartozások, igazgatási és bírósági szolgáltatási díjak és egyéb tartozások végrehajtása során, amelyeket a törvény adók módjára behajtandónak minősít.

Jogszabály eltérő rendelkezése hiányában az adóhatóság által foganatosított végrehajtási eljárásban az Air. és az Art. szabályait kell alkalmazni, azaz az Avt.-nek mögöttes jogszabálya az Air. és az Art. is.¹⁸⁰ Továbbá az Avt., az Air. és az Art. eltérő rendelkezése hiányában

¹⁷⁹ Air. 9. §.

¹⁸⁰ Avt. 2. §.

a végrehajtási eljárásban a bírósági végrehajtásról szóló 1994. évi LIII. törvény (Vht.) szabályai alkalmazandók.¹⁸¹ Azaz az adóhatóság által fogantatott végrehajtási szabályok a bírósági végrehajtás szabályaira épülnek. Amennyiben a törvény nem tartalmaz eltérő rendelkezést, a Vht. rendelkezéseit ezen eljárások során is alkalmazni kell. Tehát a Vht. egésze szolgál a törvény háttérjogszabályául azzal, hogy a bírósági polgári nemperes eljárásra vonatkozó szabályok alkalmazásának itt nincs helye.

8.2. A vámigazgatási szabályozás

A fenti négy törvény közül a Vamtv. a többitől kissé különállónak mondható. Ez rögzíti a vámigazgatási ügyekben alkalmazandó szabályokat, azaz az uniós vámjogszabályokat e törvénybe foglaltak figyelembevételével kell végrehajtani. Ez a megbontás azzal indokolható, hogy fő szabály szerint a vámügyekkel a NAV külön szerve foglalkozik, s azok az adóügyekhez képest számos specialitással rendelkeznek. Továbbá a vámigazgatási eljárásban alkalmazott anyagi és eljárásjogi szabályok rendszere igen összetett, hisz a vonatkozó elsődleges szabályokat uniós rendeletek képezik, amelyek közvetlen hatállyal bírnak.

Vámigazgatási ügyekben korábban, ha valamely eljárásjogi kérdésről a vámjogszabályok nem rendelkeztek, akkor a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) előírásait kellett alkalmazni. Azonban a Ket.-et 2018. január 1-től hatályon kívül helyezték, ezért a vámigazgatási eljárás során alkalmazandó és a továbbiakban is szükséges eljárásjogi rendelkezések átültetésre kerültek a Vamtv.-be.

Érdekeség, ha az Art. és a Vamtv. viszonyát vizsgáljuk, hogy az Art. 6. § (5) bekezdése alapján az Art.-ot kell alkalmazni az uniós vámjog végrehajtásáról szóló törvény, illetve a vámjogszabályok eltérő rendelkezése hiányában az Art. hatálya alá tartozó kötelező befizetések, különösen vám, adó, díj, költség, bírság, pótlék, kamat elszámolására; valamint jogszabály eltérő rendelkezése hiányában az előző pont alá nem tartozó olyan fizetési kötelezettségek elszámolására, amelyek megállapítása, nyilvántartása, beszedése, végrehajtása, visszatérítése, kiutalása vagy ellenőrzése a vámhatóság hatáskörébe tartozik. Ezek alapján az mondható, hogy vámigazgatási

¹⁸¹ Avt. 3–4. §.

ügyekben fő szabály szerint a Vamtv. szabályait kell alkalmazni, de speciális esetben az Art. előírásai is alkalmazandók. További specialitás, hogy ha vámjogszabály az áru tulajdonosáéhoz hasonló rendelkezési jogot említ, akkor a rendelkezési jog tekintetében a Ptk. szabályait alkalmazandók.

8.3. Az adóeljárás általános alapelvei

Az alapelvek egy része az adózókat vagy az eljárás egyéb résztvevőit megillető jogokat és kötelezettségeket fejezik ki, illetve az adóhatósági hatáskör gyakorlásával kapcsolatos kötelezettségek általános jogelveit testesítik meg.¹⁸² Az alapelvek az egyedi eljárási szabályok alkalmazása során segítik az adott normák értelmezését, ugyanakkor normatív rendelkezésként közvetlenül jogalkalmazási döntés alapját képezhetik. Az új szabályozás érdekessége, hogy mind a négy törvény külön nevesít alapelveket, amelyek közül most az Air. és az Art. alapelveit emeljük ki, a Vht. alapelveiről a 12. fejezetben szólunk, míg a Vamtv. és annak alapelvei nem képezik jelen kiadvány témáját.

8.3.1. Az Air. alapelvei

Az *Alapelvek* címszó alatt a törvény meghatározza azokat a normatív tartalommal bíró, mind az adóhatóságra, mind az adózókra és az eljárás egyéb résztvevőire is vonatkozó követelményeket, amelyek a törvény alkalmazása során mindvégig, az eljárás minden fázisában és minden szereplő által követendők.

Ezen átfogó szabályozást az indokolja, hogy az adóigazgatási eljárás önálló eljárásjogi joganyaggá vált, hiszen az Ákr. hatálya az adóigazgatási eljárásra nem terjed ki, így ezen elvekről a jogalkotó szerint szükséges volt külön rendelkezni. A nyolc alapelv a következő:

- törvényesség (legalitás) elve;
- szakszerű és hatékony eljárás elve;
- a megkülönböztetés és „részhajlás” tilalma;
- egyedi elbírálás elve;
- méltányos eljárás elve;

¹⁸² T/17995. számú törvényjavaslat indokolása.

- tájékoztatási kötelezettség, az adózói jogok gyakorlásának előmozdítása;
- közérthetőség elve;
- a jóhiszemű eljárás követelménye, az együttműködési kötelezettség elve.

Ezek közül a szakszerű és hatékony eljárás elve, az egyedi elbírálás elve, valamint a közérthetőség elve új alapelv, mert azokat a korábbi Art. nem tartalmazta.

A szakszerű és hatékony eljárás elve olyan célokat fogalmaz meg, amelyek az adóhatóságot bizonyos szervezési munkára kötelezik a költségtakarékosság és a hatékonyság érdekében. Ezek alapján az adóhatóságnak úgy kell megszerveznie tevékenységét, hogy a tényállás tisztázására vonatkozó követelmények sérelme nélkül az eljárás a lehető leggyorsabban lezárható legyen, és az az adózónak, az eljárás egyéb résztvevőjének és az adóhatóságnak a legkevesebb költséget okozza.

Az új szabályozás bevezeti az egyedi elbírálás alapelvét is, amely szerint jogszerű döntést az adóhatóság valóságghú tényállás feltárása alapján tud hozni. Az adóhatóságnak feladata, hogy az ügy eldöntéséhez szükséges bizonyítékokat, adatokat összegyűjtse, a bizonyítékokat számba vegye, azokat súlyuknak megfelelően értékelje, és az ügy körülményeinek gondos mérlegelésével megalapozott döntést hozzon.

A közérthetőség elvének hangsúlyozása azt a célt szolgálja, hogy az adóigazgatási eljárásokban az adóhatóság egyszerű, közérthető nyelvet alkalmazására törekedjen az adózókkal való kapcsolattartás során. Ennek az alapelvnek kiemelt szerepe van abban, hogy az adózók olyan tájékoztatást kapjanak, amely ténylegesen elősegíti adókötelezettségeik teljesítését. A közérthetőség alapelve következtében nem elegendő, hogy az adóhatóság a hatályos jogszabályi kötelezettségeket ismerteti az adózóval, hanem azt közérthetően kell megtennie.¹⁸³

8.3.2. Az Art. alapelvei

Az Art. alapelveiben nem tapasztalhatunk a korábbiakhoz képest jelentős változást, ugyanis a törvény azokat a normatív tartalommal bíró,

¹⁸³ T/17995. számú törvényjavaslat indokolása.

túlnyomórészt az adóhatóságra, egyes esetekben az adózókra és az eljárás egyéb résztvevőire is vonatkozó követelményeket határozza meg, amelyeket az eljárás során valamennyi adóügyben alkalmazni kell. Ilyen elvek:

- a rendeltetésszerű (célhoz kötött) joggyakorlás követelménye (joggal való visszaélés tilalma);
- a szerződés tartalom szerinti minősítésének követelménye (valódisági klauzula);
- az ügylet gazdasági eredmény szerinti minősítésének és a kapcsolott vállalkozások közötti szerződések minősítésének követelménye;
- a nemzetközi szerződéssel érintett jövedelem magyarországi adóztatása;
- a becslés alkalmazásának lehetősége nem rendeltetésszerű joggyakorlás esetén.

Tekintsük át röviden, hogy mit is jelentenek az előbbi alapelvek! A rendeltetésszerű joggyakorlás elve az adójogi normák társadalmi rendeltetésétől való adójogi eltérést tiltja. Rendeltetésellenes joggyakorlásnak minősül adójogi szempontból, amikor a szerződés vagy más jogügylet létrehozásának célja nem a piacon elérhető gazdasági előny, hanem kizárólag vagy túlnyomóan a kölcsönös vagy egyoldalú adómegtakarítás, és így közvetve az államháztartás valamely alrendszerének okozott kár előidézése. A törvény az alapelv megértéséhez meghatározza a nem rendeltetésszerű joggyakorlás tipikus adójogi motivációját is.

A szerződés tartalom szerinti minősítésének követelménye, vagy más néven a valódisági klauzula, az ügylet gazdasági eredmény szerinti minősítésének, valamint a kapcsolott vállalkozások közötti szerződések minősítésének követelménye.

Az ügylet gazdasági eredmény szerinti minősítésének alapelve akkor alkalmazandó, amikor a jogügylet valós tartalma eltér a jogügylet külső formájától. Az adóztatás során mindig a valódi gazdasági eseményt szükséges alapul venni. Az adóhatóság ezen elvek alapján az adózók által kötött szerződések érvénytelenségét nem vizsgálja, azonban ha egy érvénytelen szerződésnek kimutatható gazdasági eredménye van, akkor az ilyen szerződés alapján is beáll az adókötelezettség. A kapcsolott vállalkozásokra vonatkozó előírás szerint, ügyleteiket adózási szempontból a szokásos piaci ár alapulvételével kell minősíteni.

Alapelvi szabály a nemzetközi szerződéssel érintett jövedelem magyarországi adóztatása, amely szerint a jövedelem Magyarországon adóztatható abban az esetben, ha a jogviszonyt, illetve az abból származó jövedelmet nemzetközi szerződés szabályozza, azonban a tényállást vagy a szerződés rendelkezéseit a részes államok eltérően értelmezik, s ez az adóztatás ket-tős elmaradását eredményezné. Továbbá azt is kimondja az alapelv, hogy lehetőség van állampolgárság szerinti megkülönböztetésre, de csak abban az esetben, ha ezt nemzetközi szerződés rendelkezése írja elő.

A becslés alkalmazásának lehetőségét, mint alapelvet, különösen az első és az utóbbi alapelvhez kapcsolódóan nevesíti a jogszabály, amely szerinti esetekben az adóhatóság az adót az összes körülményre, különö-sen a rendeltetésszerű joggyakorlás esetén irányadó adófizetési kötelezett-ségre figyelemmel állapítja meg, s ha az adó alapja így nem határozható meg, akkor becsléssel.¹⁸⁴

8.4. Önellenőrző kérdések

- Hogyan alakult át az adóeljárás szabályozása?
- Milyen az egyes adóeljáráshoz kapcsolódó jogszabályok viszonya?
- Melyek az Air. által nevesített alapelvek?
- Melyek az Art. által nevesített alapelvek?

8.5. Érdekesség

- Az alábbi cikk az új és a régi Art. alapelveit elemzi és veti össze táblázatos formában: <https://ado.hu/rovatok/ado/az-uj-art-es-air-alapelveinek-bemutatasa-2-resz> (Letöltve: 2018. 03. 12.)

¹⁸⁴ T/17994. számú törvényjavaslat indokolása.

Felhasznált irodalom

2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről

2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról

2017. évi CLII. törvény az uniós vámjog végrehajtásáról

2017. évi CLIII. törvény az adóhatóság által foganatosítható végrehajtási eljárásokról

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

T/17994. számú törvényjavaslat indokolása

T/17995. számú törvényjavaslat indokolása

9. FEJEZET

Adózók, adózói jogok és kötelezettségek – Adóhatóságok

*Bordás Péter*¹⁸⁵

Eset: adózói jogok és kötelezettségek teljesítése

A Taxmarket Bt. tulajdonosa a szomszédja révén tudomást szerez arról, hogy a NAV adóellenőrzést fog tartani nála a mai napon. Ekkor jut eszébe, hogy a legutóbbi adóbevallásában elfelejtett feltüntetni egy ügyletet, amely a fizetendő adó összegének növekedését eredményezné. Fáradságos munkával az adóellenőr megérkezése előtt sikerül elkészítenie a módosított bevallást, amelyet postára is ad azzal a céllal, hogy önellenőrzési jogával éljen.

Indigó Rt. névvel kérte bejegyzését a cégbírósnál egy alakulás alatt álló gazdasági társaság, amelynek egyik 60%-os részesedéssel rendelkező tagja egy korábbi vállalkozás tagjaként 1,5 millió forintnyi adótartozást halmozott fel. Az adószám megállapítására irányuló adóregisztrációs eljárásban az adóhatóság ezt észleli.

Kiss Piroska debreceni lakcímmel rendelkező munkavállaló személyi jövedelemadóját és a hozzá kapcsolódó járulékokat a budapesti székhelyű munkáltatója – az Adózóna Kft. – adóelőleg-levonási kötelezettségét teljesítve megállapította, levonta és azt megfizette az adóhatóság felé. Ugyanakkor a munkavállaló szerint a munkáltató helytelenül állapította

¹⁸⁵ Bordás Péter tudományos munkatárs, MTA–DE Közszolgáltatási Kutatócsoport.

meg az adóelőleg összegét, többet vont le tőle, nem vette figyelembe a családi kedvezményre való jogosultságát.

Kapcsolódó kérdések

- Mire számíthat a Taxmarket Bt. mint adózó? Sikerült élnie önellenőrzési jogával?
- Hogyan dönt az adóhatóság? Kap-e adószámot az Indigó Rt.?
- A Kiss Piroska és munkáltatója közötti jogvitában melyik adóhatóság lesz illetékes?

9.1. Az adózók és az adózásban részt vevő egyéb szereplők

9.1.1. Az adóalany

Azokat a személyeket, akik az anyagi jogi adókötelezettség alapjául szolgáló tényállást megvalósítják, illetve akiket anyagi jogi norma fizetésre kötelez, adóalanynak nevezzük. Az anyagi jogi jogviszony tehát elválik az eljárásjogi jogviszonytól. Az adóalany mint anyagi jogi kategória és az adózó mint eljárásjogi fogalom különíthetők el egymástól (SIMON 2007, 443). Például az építményadó esetében adóalany a naptári év első napján az ingatlan-nyilvántartásban szereplő tulajdonos, vagy például az idegenforgalmi adó esetében az adó alanya az lesz, aki nem helyi lakosként az önkormányzat illetékességi területén vendégéjszakát tölt el.

9.1.2. Az adózó

Az adózók köre tágabb, mint az adóalanyoké. Adózó az a személy, akinek adókötelezettségét adót, költségvetési támogatást megállapító törvény, az adózás rendjéről szóló törvény (a továbbiakban: Air.) vagy helyi önkormányzati rendelet írja elő.¹⁸⁶ Így az adóalanyokon kívül idetartozik például a kifizető, a munkáltató, az adó beszedésére kötelezett személy, illetve adózónak kell tekinteni a bizalmi vagyongkezelési szerződés alapján kezelt

¹⁸⁶ Air. 11. §.

vagyont is. Törvény eltérő rendelkezése hiányában az adózó jogutódját megilletik mindazon jogok, amelyek a jogelődöt megillették, továbbá terhelik a jogelőd által nem teljesített kötelezettségek a jogutódlással szerzett vagyonnal arányosan.

9.1.3. Az adó megfizetésére kötelezett személy

Ha az adózó az esedékes adót nem fizette meg, és azt tőle nem lehet behajtani, akkor az adó megfizetésére határozattal kötelezhetőek a következő személyek:

- az adózó örököse az örökrésze erejéig;
- a megajándékozott, az adózó által az adókötelezettsége keletkezését követően okirattal juttatott ajándék erejéig, kivéve, ha az ingyenes előnytől neki fel nem róható módon elesett;
- a kezességet vállaló és az adótartozást átvállaló a jóváhagyott szerződésben foglalt adó tekintetében, valamint az, akinek a meg nem fizetett adóért való kezességét törvény írja elő;
- az adóbevétel csökkenését eredményező, valamint vagyoni hátrányt okozó bűncselekmény elkövetője az azzal összefüggő adó tekintetében;
- a gazdálkodó szervezet és a polgári jogi társaság adótartozásáért a rájuk vonatkozó anyagi jogi szabályok szerint a helytállni köteles tag (részvényes), vezető tisztségviselő;
- a közös tulajdont terhelő adó tekintetében a vagyontárgy tulajdonosai tulajdoni hányaduk arányában;
- a szülői felügyelet alatt álló kiskorú gyermek adótartozásáért a szülői felügyeletet gyakorló szülő, illetve szülők egyetemlegesen a kezelt vagyon erejéig;
- a több munkáltató által létesített munkaviszony esetén az Air. szerint munkáltatónak nem minősülő (így nem adózó), a munka törvénykönyve szerint viszont munkáltatónak minősülő a munkaviszonnyal összefüggő adó tekintetében.¹⁸⁷

¹⁸⁷ Art. 59. § (1) bek.

Előbbiek nem minősülnek adózónak, ők kizárólag az adó megfizetésére kötelezettek, de gyakorolhatják a törvény szerint az adózót megillető jogokat.¹⁸⁸

9.1.4. Egyéb adójogi jogalanyok

Vannak az adózási folyamatban olyan személyek, akik nem adózók, illetve nem adó megfizetésére kötelezettek, de az egyes adótörvények, különösen az Air. és az adózás rendjéről szóló törvény (a továbbiakban: Art.) különböző kötelezettségeket és jogokat telepítenek rájuk. Ilyen személy például az adószakértő, a könyvelő vagy épp az adótanácsadó.

9.2. Speciális adózói kategóriák

Az adózók tágan értelmezett kategóriáján belül az adóeljárési szabályozás számos speciális adózói csoportot nevesít, s az egyes csoportokba tartozásnak többféle adójogi relevanciája lehet. Így például az, hogy bizonyos adózók ügyeiben kizárólagos hatáskörrel az adóhatóság meghatározott szervezeti egysége járhat el, vagy egyes adózói körökre speciális eljárási szabályok, eltérő határidők vonatkoznak vagy azokat eltérő kötelezettségek terhelik.

9.2.1. A kiemelt adózók

Kiemelt adózónak minősül az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet alapján az, aki az adóévet megelőző év utolsó napján nem állt csőd, felszámolási, végelszámolási, kényszer-végelszámolási, kényszertörlési eljárás alatt és

- részvénytársasági formájában működő hitelintézet, illetve biztosító, vagy
- olyan adózók (a költségvetési szervek, az szja-törvény szerinti egyéni vállalkozók és a természetes személyek kivételével), akik az adóévet megelőző második évben vagy azt megelőzően kezdték meg

¹⁸⁸ Air. 11. § (3) bek.

tevékenységüket, és adóteljesítményük értéke elérte a 3,1 milliárd forintot.¹⁸⁹

Az adóteljesítmény számításának részletszabályait szintén a 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet tartalmazza. Hazánkban körülbelül 700 ilyen adózó van jelenleg, amelyek közül a legtöbben a fővárosban működnek. Ezen adózói csoportba tartozás adójogi relevanciája, hogy eme adózók adóügyeikben a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV) Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága jár el.

9.2.2. *A legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók*

A legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózónak minősül az adózó, ha az adóévet megelőző év utolsó napján nem állt csődeljárás, felszámolási eljárás, végelszámolási eljárás, kényszer-végelszámolási eljárás, kényszer-törlési eljárás alatt, illetve nem törölt adószámú és

- az Art. alapján adóteljesítményének értéke a 960 millió forintot elérte, vagy
- az Art. 110. §-ában meghatározottak szerint¹⁹⁰ adóteljesítményének értéke a 212 millió forintot elérte, és az adóévet megelőző év szeptember 1-jén havonkénti általános forgalmi adó bevallására volt kötelezett.¹⁹¹

E csoportba tartozás adójogi relevanciája például, hogy előbbi adózók soron kívüli adatszolgáltatásra kötelezhetők, az adóregisztrációs eljárásban magasabb értékhatárok vonatkoznak rájuk, illetve az adóellenőrzés esetükben az általános 90 nap helyett 120 napig is eltarthat.

¹⁸⁹ 465/2017. Korm. rendelet 100. §.

¹⁹⁰ A 10 ezer legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózóról van szó.

¹⁹¹ 465/2017. Korm. rendelet 101. §.

9.2.3. *A minősített adózók*

Az adózók minősítési eljárása 2016-tól került bevezetésre. Az Art. alapján¹⁹² az állami adó- és vámhatóság a cégjegyzékbe bejegyzett adózót, csoportos adóalanyt vagy áfaregisztrált adóalanyt negyedévente, a negyedév utolsó napján fennálló adatok alapulvételeivel a tárgynegyedévet követő 30 napon belül minősíti, amelynek keretében a megbízható adózóra, illetve a kockázatos adózóra vonatkozó feltételek fennállását vizsgálja. A minősítés hatálya a minősítés hónapját követő hónap első napján áll be. A minősítés eredményéről az állami adó- és vámhatóság az adózót elektronikus úton értesíti. 2018-tól megszűnt a minősített adózók nyilvántartása, azóta a megbízható adózók névsorát teszi közzé honlapján a NAV.

A megbízható adózók

Az állami adó- és vámhatóság megbízható adózónak minősíti azt a cégjegyzékbe bejegyzett adózót, csoportos adóalanyt vagy áfaregisztrált adóalanyt, aki teljesíti az alábbi konjunktív feltételeket:

- legalább 3 éve folyamatosan működik vagy áfaregisztrált adóalanyként minősül;
- a tárgyévben és az azt megelőző 4 évben nem indított ellene végrehajtási eljárást a NAV;
- a tárgyévben és az azt megelőző 5 évben nem állt és nem áll csőd-, felszámolási, illetve kényszertörlési eljárás alatt, adószám-felfüggesztés vagy adószám-törlés hatálya alatt;
- az adókülönbözete nem haladta meg az adóteljesítményének 3%-át;
- nem rendelkezik 500 ezer forintot meghaladó nettó adótartozással;
- a terhére a NAV által kiszabott, a tárgyévet megelőző két évben esedékké vált mulasztási bírság összege – ideértve a jövedéki bírságot is – nem haladta meg az adózó tárgyévre megállapított adóteljesítményének 1%-át;
- nem minősül kockázatos adózónak és
- a tárgyévre vonatkozó adóteljesítménye pozitív.¹⁹³

¹⁹² Az Art. 150. §-a tartalmazza az adózó minősítési eljárását.

¹⁹³ Art. 150–153. §.

A megbízható minősítésnek számos előnye van, így például a NAV által végzett ellenőrzés időtartama nem haladhatja meg a 180 napot, ha az adózó ezen időtartamon belül folyamatosan megbízható adózónak minősült. A kiszabható mulasztási bírság felső határa az általános szabályok szerinti bírságtétel 50%-a, ha az adózó a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában vagy a jogszabálysértés feltárásának (jegyzőkönyvezésének) időpontjában megbízható adózónak minősült. A megbízható adózók részére nyitva áll az a lehetőség, hogy ha a nettó módon számított adótartozásuk nem haladja meg az 1,5 milliárd forintot, akkor a tartozásra évente egy alkalommal 12 havi pótlékmentes fizetési könnyítést kérhetnek.¹⁹⁴

A kockázatos adózók

A NAV minősítési eljárás keretében kockázatos adózónak minősíti azt a felszámolás, végelszámolás alatt nem álló, cégjegyzékbe bejegyzett adózót, csoportos adóalanyt vagy áfaregisztrált adóalanyt, amely esetében a következő feltételek valamelyike fennáll:

- szerepel a nagy összegű adóhiánnyal rendelkező adózók közzétételi listáján;
- szerepel a nagy összegű adótartozással rendelkező adózók közzétételi listáján;
- szerepel a be nem jelentett foglalkoztatottat foglalkoztató adózók közzétételi listáján;
- egy éven belül az állami adó- és vámhatóság ismételten üzletlezárási intézkedést alkalmazott vele szemben;
- kényszertörlési eljárás alatt áll;
- a tárgyévben és az azt megelőző öt évben a NAV által az adózó terhére megállapított összes adókülönböt meghaladja az adózó tárgyévben megállapított adóteljesítményének 70%-át;
- terhére a NAV által kiszabott, a tárgyévet megelőző két évben esedékessé vált mulasztási bírság – ideértve a jövedéki bírságot is – összege meghaladja az adózó tárgyévben megállapított adóteljesítményének 70%-át;
- székhelye székhelyszolgáltatóhoz van bejegyezve, és az adóigazgatási eljárás akadályozása miatt véglegessé vált határozatban mulasztási

¹⁹⁴ Art. 154–156. §.

bírságot szabtak ki terhére a tárgyévben vagy az azt megelőző három évben.

A kockázatos minősítésnek több negatív jogkövetkezménye van, amelyek célja, hogy felhívják a figyelmet a hibák, a mulasztások kiküszöbölésére és elősegítsék a jogkövető magatartást. Például a kockázatos adózók esetén az általános ellenőrzési határidők 60 nappal meghosszabbodnak. A késedelmi pótlék megállapítása időpontjában kockázatosnak minősülő adózó esetén az adóellenőrzés során feltárt adókülönbözet után felszámított késedelmi pótlék mértéke minden naptári nap után a felszámítás időpontjában érvényes jegybanki alapkamat ötszörösének 365-öd része. Az adóbírság és mulasztási bírság kiszabása nem mellőzhető a kockázatos adózónál.¹⁹⁵

9.3. Adózási jogok

Az adóeljáráshoz kapcsolódó jogok gyakorlásának és az adókötelezettségek teljesítésének kereteit az adóeljárási alapelvek határozzák meg. Az alapelvek egy része nemcsak az adóeljárást, hanem más eljárások során is érvényesül. Mind az Air., mind pedig az Art. határoz meg alapelveket, amelyek a törvény alkalmazása során mindvégig, az eljárás minden fázisában és minden szereplő által követendők. Az adózási jogok szoros összefüggésben vannak az adóeljárási alapelveivel, és azt célozzák, hogy az adózók bizonyos szintű védelmet élvezzenek a hatósági eljárás során (VARGA 2015). A terjedelmi korlátokra tekintettel az adózási jogok közül részletesen az iratbetekintés jogát, az önellenőrzéshez való jogot és a képviselet jogát vizsgáljuk meg.

9.3.1. Az iratbetekintés joga

Szorosan kapcsolódik a tájékoztatáshoz való joghoz, és azt biztosítja, hogy az adózó megismerhessen valamennyi rá vonatkozó iratot. Azaz az adózó minden olyan iratba betekinthez, arról másolatot készíthet vagy kérhet, amely jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez

¹⁹⁵ A jogkövetkezményeket az Art. 157–162. §-a tartalmazza.

szükséges (VARGA 2015). A tanú a vallomását tartalmazó iratba, a szemle-tárgy birtokosa a szemléről készített iratba tekinthet be. Más személy akkor tekinthet be a személyes adatot vagy a törvény által védett adatot tartalmazó iratba, ha igazolja, hogy az adat megismerése joga érvényesítéséhez, illetve jogszabályon, bírósági vagy hatósági határozaton alapuló kötelezettsége teljesítéséhez szükséges.¹⁹⁶

Ugyanakkor az iratbetekintésnek vannak korlátai, amelyről a hatóság végzés keretében dönt.

Az iratbetekintés addig terjedhet, amíg az más személyek jogait nem sérti. Éppen ezért nem lehet betekinteni:

- az eljárás egyéb résztvevője természetes személyazonosító adatait tartalmazó jegyzőkönyvbe, ha az adóhatóság ezen adatokat zártan kezeli;
- a minősített adat védelméről szóló törvényben foglalt személyi feltételek teljesülésének hiányában a minősített adatot tartalmazó iratba;
- a védett adatot tartalmazó iratba, ha azt az érintett adat védelmét szabályozó törvény kizárja;
- az iratnak azon részébe, amelynek megismerése más személyre vonatkozó, adótitkot érintő rendelkezésbe ütközik.¹⁹⁷

Léteznek továbbá időleges korlátok is, amelyek alapján csak bizonyos időponttól kezdve van lehetőség az iratbetekintésre, így korlátozható az iratbetekintés:

- az adatszolgáltatásra vonatkozó iratok tekintetében az ellenőrzés megkezdéséig, ha valószínűsíthető, hogy azok tartalmának megismerése a későbbi ellenőrzést megghiúsítaná.
- Az adózó a nemzetközi információcsere keretében kiküldött megkeresésbe és az arra adott válaszbba a válasz megérkezését követően tekinthet be. Az iratbetekintési jog nem terjed ki a nemzetközi információcserében közreműködő adóhatósági alkalmazottak személyes adataira.¹⁹⁸

¹⁹⁶ Air. 42. § (1)–(3) bek.

¹⁹⁷ Air. 43. § (1) bek.

¹⁹⁸ Air 43. § (2)–(3) bek.

Az Art. felsorol továbbá olyan dokumentumokat, amelyekbe nem tekinthet be az adózó. Így nem ismerhető meg:

- az adóhatóság döntés-előkészítéssel összefüggő belső levelezésének,
- a nemzetközi információcsere keretében más államból érkező megkeresés iratainak,
- a döntés tervezetének tartalma.¹⁹⁹

9.3.2. Az önellenőrzéshez való jog

Az önellenőrzés az adózók alapvető joga, hiszen ha a jogszabály alapján maguknak kell megállapítaniuk és bevallaniuk az adójukat, az őket megillető költségvetési támogatást, akkor nem lehet megfosztani az adózókat attól a lehetőségtől, hogy esetleges tévedésüket vagy mulasztásukat utólag korrigálhassák (VARGA 2015). Az önadózás, az adóbeszedés útján megállapított vagy megállapítani elmulasztott adót, adóalapot és a költségvetési támogatást az adózó éppen ezért helyesbítheti.²⁰⁰

Ha az adózó az adóhatóság ellenőrzésének megkezdését megelőzően feltárja, hogy adóját, adóalapját vagy költségvetési támogatását nem a jogszabálynak megfelelően állapította meg, vagy bevallása számítási hiba vagy más elírás miatt az adó, a költségvetési támogatás alapja, összege tekintetében hibás, bevallását önellenőrzéssel módosíthatja. Minderre az adómegállapításhoz való jog elévülési idején belül van lehetősége.²⁰¹ Nem minősül önellenőrzésnek, ha az adózó bevallását késedelmesen nyújtja be, és késedelmét nem igazolja vagy igazolási kérelmét az adóhatóság elutasítja. Ha a bevallás – adó, adóalap, költségvetési támogatás összegét nem érintő – hibáját észleli az adózó, akkor az adó megállapításához való jog elévülési idején belül az adóbevallás kijavítását kezdeményezheti, azaz ekkor nem önellenőrzést kell benyújtania.²⁰²

Az Air. kizárja az önellenőrzés lehetőségét, ha az adózó a törvényben megengedett választási lehetőségével jogszerűen élt, és az önellenőrzéssel ezt változtatná meg. Az ellenőrzés megkezdésétől a vizsgálat alá vont adó és költségvetési támogatás önellenőrzéssel nem helyesbíthető.

¹⁹⁹ Air. 43. § (1) bek.

²⁰⁰ Art. 54. § (1) bek.

²⁰¹ Art. 54. § (6) bek.

²⁰² 465/2017. Korm. rendelet 18. § (7) bek.

Az önellenőrzést így legkésőbb az ellenőrzésről szóló előzetes értesítés, az értesítés mellőzése esetén a megbízólevél kézbesítésének, átadásának napját megelőző napon az adóhatósághoz be kell nyújtani, postára kell adni. Önellenőrzéssel csak azt az adót, költségvetési támogatást lehet helyesbíteni, amely helyesbítésének összege az 1000 forintot meghaladja. Az önellenőrzés magába foglalja az adóalap, feltárt adó, önellenőrzési pótlék megállapítását; a helyesbített adóalap, adó, valamint a pótlék bevallását és egyidejű megfizetését, vagy az adó költségvetési támogatás visszaigénylését. Az önellenőrzést az erre a célra rendszeresített nyomtatvány (önellenőrzési lap) benyújtásával kell teljesíteni.

Az önellenőrzés alapvető következménye, hogy az adózó mentesül az adóbírság és a mulasztási bírság alól. Ugyanakkor önellenőrzési pótléket kell fizetni, amelynek mértéke első alkalommal az egyébként felszámítandó késedelmi pótlék 50%-a, ugyanazon időszakra vonatkozó ugyanazon adó és/vagy költségvetési támogatás ismételt önellenőrzése esetén az önellenőrzési pótlék mértéke a késedelmi pótlék 75%-a. Az adózó javára mutató helyesbítés esetén önellenőrzési pótléket sem felszámítani, sem megfizetni nem kell.

Az önellenőrzési jog gyakorlását több jogintézmény is segíti. 2018-tól lehetőséget biztosít az Art. az önellenőrzés előzetes bejelentésére. Ekkor az adózó az adómegállapítási időszak és az adónem megjelölésével bejelentheti az adóhatósághoz önellenőrzési szándékát. Az adóhatóság a bejelentéstől számított 15 napig a bejelentés szerinti adómegállapítási időszak és adónem tekintetében adóellenőrzést nem indíthat az adózónál. Ezzel a lehetőséggel ugyanazon adómegállapítási időszak és adónem tekintetében csak egyszer lehet élni.

A másik joggyakorlást segítő eszköz az önellenőrzésre történő felhívás lehetősége. A NAV az adózót önellenőrzés elvégzésére hívhatja fel támogató eljárás keretében, vagy ha az adózó bevallásának adatai és az állami adó- és vámhatóság rendelkezésére álló adatok összevetése alapján az adózó terhére mutató eltérést állapít meg vagy valószínűsít. Az önellenőrzésre való felhívásnak az adózó nem köteles eleget tenni, az önellenőrzés elmulasztása esetén mulasztási bírság kiszabásának nincs helye. Az adózóval szemben ellenőrzés a felhívás közlésétől számított 30 nap elteltéig nem kezdhető meg a felhívásban megjelölt adónem és időszak tekintetében.²⁰³

²⁰³ Art. 140. §.

9.3.3. A képviselet joga

Néhány kivételtől eltekintve az adózó az adóeljáráásban nem köteles személyesen eljárni. Ha törvény nem írja elő az adózó személyes eljárását, helyette törvényes képviselője vagy az általa, illetve törvényes képviselője által meghatalmazott személy is eljárhat. Az adóeljáráásban a képviselet kizárólag eljárási képviseletet jelent. A meghatalmazást közokiratba vagy teljes bizonyító erejű magánokiratba kell foglalni vagy jegyzőkönyvbe kell mondani.²⁰⁴ Jogi személyt és egyéb szervezetet az adóhatóság előtt állandó meghatalmazás alapján

- a képviseleti jogosultságát igazoló nagykorú tag, foglalkoztatott;
- kamarai jogtanácsos;
- ügyvéd;
- ügyvédi iroda;
- európai közösségi jogász;
- nyilvántartásba vett: adószakértő, okleveles adószakértő, adótanácsadó, könyvvizsgáló, könyvelő;
- számviteli, könyvviteli szolgáltatásra vagy adótanácsadásra jogosult gazdasági társaság, illetve egyéb szervezet törvényes vagy szervezeti képviselője, foglalkoztatottja, tagja;
- környezetvédelmi termékdíjjal kapcsolatos ügyben termékdíj-ügyintéző szakképesítéssel rendelkező személy és
- a jövedéki adóról szóló törvény szerinti jövedéki üggyel kapcsolatban jövedéki ügyintézői szakképesítéssel rendelkező személy is képviselheti.²⁰⁵

Természetes személyt – a fentiekén túl – az adóhatóság előtt állandó meghatalmazás alapján bármely, képviseletre alkalmas, nagykorú személy is képviselheti.

Néhány esetben az adóigazgatási eljárásban találkozhatunk kötelező szakmai képviselettel, így az adózó az adó feltételes megállapítására, illetve annak alkalmazhatóságának megállapítására irányuló eljárásban, valamint a szokásos piaci ár megállapítására irányuló eljárásban kizárólag

²⁰⁴ Air. 14–15. §. További részletszabályokat határoz meg a 465/2017. Korm. rendelet 2–15. §-a.

²⁰⁵ Air. 17. §.

ügyvéd, kamarai jogtanácsos, adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő vagy könyvvizsgáló képviselővel járhat el.

9.4. Az adózó kötelezettségei

Az adózó jogai mellett érdemes részletesen elemezni az adózót terhelő kötelezettségeket is, amelyek az adóigazgatási eljárást megelőző, önkéntes jogkövetés szakaszában különösen fontos szerepet játszanak. Az adózónak számos kötelezettsége van, amelyek egy részét az adóhatóság külön felhívása nélkül, törvény alapján, míg másik részét az adóhatóság határozata vagy felhívása alapján kell teljesítenie (VARGA 2015). Az Art. az alábbi adókötelezettségeket nevesíti:

- bejelentési kötelezettség;
- nyilatkozattételi kötelezettség;
- adómegállapítási kötelezettség;
- adóbevallási kötelezettség;
- adófizetési (adóelőleg-fizetési) kötelezettség;
- adólevonási-, adóbeszedési kötelezettség;
- bizonylat kiállítása és megőrzése (iratmegőrzés);
- nyilvántartás-vezetési (könyvvezetési) kötelezettség;
- adatszolgáltatási kötelezettség;
- pénzforgalmi számla nyitására irányuló kötelezettség.²⁰⁶

Az adóhatóság az adókötelezettséget előíró törvényben, illetve az Art. felhatalmazásán alapuló más jogszabályban megállapított kötelezettség megszegése miatt a természetes személy adózót fő szabály szerint 200 ezer forintig, nem természetes személy adózót 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja.²⁰⁷ Egyes kötelezettségek megsértése esetén – a jogsértés súlyától függően – eltérő összegű mulasztási bírságot helyez kilátásba a jogalkotó.

²⁰⁶ Art. 9. §.

²⁰⁷ Art. 220. §.

9.4.1. A bejelentési kötelezettség

A bejelentési kötelezettség magában foglalja az adóhatóságokhoz történő első bejelentkezést és a későbbiekben az adózó adataiban bekövetkező változások bejelentését is.

Az adóhatóságnak alapvető információkra van szüksége az adózóval kapcsolatban. Ezért fontos, hogy az adózó az adóköteles tevékenység megkezdése előtt bejelentkezzen az adóhatósághoz (VARGA 2015). A bejelentendő adatokat az Art. 1. melléklete tartalmazza. Az első bejelentkezés során az adóhatóság az adózót nyilvántartásba veszi, és számára adóazonosító számot állapít meg. Ez többféle lehet: magánszemélyeknél adóazonosító jelnek, vállalkozások esetében adószámnak hívjuk, illetve kérelem alapján közösségi adószámot²⁰⁸ és csoportazonosító számot²⁰⁹ is megállapít az adóhatóság. Az önkormányzati adóhatósághoz külön be kell jelentkezni, például a helyi iparüzési tevékenység megkezdéséhez kapcsolódóan.

A vállalkozói tevékenységet nem folytató magánszemélyek adóazonosító számot az ügyfélkapun keresztül vagy személyesen közvetlenül az állami adó- és vámhatóságtól igényelhetnek. Ettől eltér a gazdasági tevékenységet folytató adózók bejelentkezése, amely egyablakos rendszerben történik. A cégbejegyzésre köteles gazdasági társaságok a cégbíróságnál, az egyéni vállalkozók a kormányhivatal járási hivatalában, illetve ügyfélkapun keresztül kezdeményezhetik bejelentkezésüket és az adóazonosító szám megállapítását.

A NAV a gazdasági társaság cégbírósághoz intézett bejegyzés iránti kérelmének benyújtását követően megvizsgálja, hogy az adószám megállapításának fennáll-e valamely akadálya. Így különösen azt vizsgálja, hogy az adózó tagja vagy vezető tisztségviselője-e olyan más, még működő vagy már megszűnt vállalkozásnak, amely korábban meghatározott értéket meghaladó adótartozást halmozott fel, vagy amelynek adószámát jogsértés miatt törölték. Ilyen esetben a NAV megtagadhatja az adószám kiadását, vagy az adószám megadása mellett az adófizetési kötelezettség teljesítése érdekében 2018-tól adófizetési biztosítékot kérhet az adózótól.²¹⁰

²⁰⁸ A belföldi áfaalanyok kötelesek kérni, ha más uniós tagállami áfaalannyal kívánnak kereskedelmi kapcsolatot létesíteni.

²⁰⁹ Az áfacsoportban részt vevő vállalkozások számára kerül kiállításra.

²¹⁰ Art. 26–27. §.

Az adófizetési biztosíték intézményének bevezetésével kívánja szigorítani az adóregisztrációs eljárás szabályait a jogalkotó. Ha akár egy újonnan alakult, akár egy meglévő cég vezető tisztségviselője vagy több mint 50%-os szavazati joggal rendelkező tagja egy korábban 1 millió forintnál nagyobb összegű adótartozással (a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózó esetén 2 millió forint) megszűnt cégben viselt döntési pozíciót, akkor a NAV a céget adófizetési biztosíték letétbe helyezésére kötelezheti. Az adófizetési biztosíték összegének el kell érnie a nyilvántartott adótartozás összegét. Az adófizetési biztosíték egy évre szól, amely a lejáratkor visszajár, ha adófizetési kötelezettségeit maradéktalanul teljesítette az adózó.²¹¹

Az adózónak az adókötelezettségét érintő minden olyan változást – a megváltozott természetes személyazonosító adatok, lakcím kivételével –, amelyről a cégbíróság, az egyéni vállalkozói tevékenységgel kapcsolatos ügyekben eljáró hatóság, a kincstár, bíróság által nyilvántartandó jogi személy esetében a bíróság, jogszabály alapján az adóhatóságot nem köteles értesíteni, annak bekövetkezésétől számított 15 napon belül az előírt nyomtatványon közvetlenül az állami adó- és vámhatóságnak, illetve az önkormányzati adóhatóságnak kell bejelentenie.²¹²

9.4.2. Az adómegállapítási kötelezettség

Az adófizetési kötelezettség teljesítéséhez szükséges tudnia az adózónak, hogy pontosan mennyi adót is kell fizetnie, azaz meg kell állapítani valamilyen módon az adóját. Az adómegállapítás technikáit az Art. rögzíti, míg az egyes adónemek esetében alkalmazandó adómegállapítási módot az adótörvények határozzák meg. Az Art. alapján az adót, a költségvetési támogatást az adózó önadózással, a kifizető és a munkáltató adólevonással, az adóbeszedésre kötelezett adóbeszedéssel, az adóhatóság kivetéssel vagy kiszabással, illetve utólagos adómegállapítás keretében állapítja meg.²¹³

²¹¹ Art. 26. §.

²¹² Art. 44. §.

²¹³ Art. 46–48. §.

9.4.3. Az adólevonási, adóbeszedési kötelezettség

Az adólevonási, adóbeszedési kötelezettség lényege, hogy nem az adóalany, hanem egy másik személy (adózó) állapítja meg, vonja le és fizeti meg az adóalanyt terhelő adót. Így például a munkáltatót és a kifizetőt adólevonási kötelezettség terheli a személyi jövedelemadó és járulékai esetében. Míg adóbeszedésről az idegenforgalmi adónál és a jövedéki termék bérfőzése esetén beszélhetünk.

9.4.4. Az adóbevallási kötelezettség

Az adóbevallás az adózó azonosításához, az adóalap, a mentességek, a kedvezmények, az adó, a költségvetési támogatás alapja és összege megállapításához szükséges adatokat tartalmazza.²¹⁴ Fontos, hogy az adóbevallás elválk az adófizetési kötelezettségtől, egyik nem helyettesíti a másikat. Az adóbevallási kötelezettséget adónként és adózási időszakonként kell teljesíteni. Az adóbevallás gyakorisága eltér az egyes adóalanyok és adónemek tekintetében, az lehet havi, negyedéves, féléves vagy éves gyakoriságú. A magánszemélyek kivételével mindenki köteles elektronikusan teljesíteni e kötelezettségét. Az egyes adójogszabályok határozhatnak meg előbbi alól kivételeket. Például nem kell a bevallási kötelezettséget teljesíteni a magánszemélynek, ha nincs adóköteles jövedelme (pl. ösztöndíj, nyugdíj), vagy bár adóköteles a jövedelem, de jogszabály másra telepíti a bevallási kötelezettséget (pl. kamatjövedelem).

9.4.5. Az adófizetési és adóelőleg-fizetési kötelezettség

Az adóhatóság az adózó adókötelezettségét és költségvetési támogatási igényét, valamint az arra teljesített befizetést és kiutalást az adózó adószámláján tartja nyilván.²¹⁵ A megállapított, bevallott adót meg is kell fizetni az adóhatóság részére. Általában az adóalany a kötelezettje az adófizetésnek, de ahogyan korábban említettük, a levont adót, adóelőleget annak kell megfizetnie, aki azt levonta, a beszedett adót pedig az adóbeszedésre

²¹⁴ Art. 49. §.

²¹⁵ Art. 70. § (1) bek.

kötelezett fizeti meg.²¹⁶ Az adóelőleg-fizetési kötelezettség esetében arról van szó, hogy az adó tényleges megállapítására és bevallására később kerül sor, de addig is, a közbevételek folyamatossága érdekében adóelőleget kell fizetni.

Az adót a jogszabályban meghatározott időpontban, az adóhatóság által megállapított adót a határozat véglegessé válásától számított 15 napon belül kell megfizetni.²¹⁷ Az adót a pénzforgalmi számla nyitására kötelezettek átutalással, az ezzel nem rendelkezők postai készpénzátutalási megbízással vagy belföldi bankszámlájukról átutalással teljesítik.²¹⁸

9.4.6. A bizonylatkiállítási, -megőrzési és nyilvántartás-vezetési kötelezettség

A jogszabályban előírt bizonylatot, könyvet, nyilvántartást úgy kell kiállítani, illetve vezetni, hogy az az adó alapjának, az adó összegének, a mentességnek, a kedvezménynek, a költségvetési támogatás alapjának és összegének, továbbá ezek megfizetésének, illetve igénybevételenek megállapítására, ellenőrzésére alkalmas legyen.²¹⁹ E kötelezettség nem csak nyugta- vagy számlakiállítási kötelezettséget jelent, további bizonylatokra is kiterjed, így például a menetlevél-, a munkáltatói jövedelemigazolás-, a pénztárbizonylat-kiállítási kötelezettséget is lefedi.

Ha az adózó elmulasztja a nyugta- vagy számlaadást, akkor akár 1 millió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható, sőt ismételt esetben üzlet lezárására is sor kerülhet.²²⁰

Az iratokat az adózónak a nyilvántartás módjától függetlenül az adó megállapításához való jog elévüléséig, a halasztott adó esetén a halasztott adó esedékessége naptári évének utolsó napjától számított öt évig kell megőriznie.²²¹ Ha az adózó iratmegőrzési kötelezettségének a nyomdai úton előállított számla, nyugta megőrzésének elmulasztásával nem tesz eleget, a kiszabható mulasztási bírság összege természetes személy esetén

²¹⁶ Art. 58. § (1) bek.

²¹⁷ Art. 62. §.

²¹⁸ Art. 66. §.

²¹⁹ Art. 77. § (1) bek.

²²⁰ Art. 228. §.

²²¹ Art. 78. § (3) bek.

200 ezer forint, nem természetes személy adózó esetében 500 ezer forintig terjedhet.²²²

A könyvvizetés részletes szabályait a számviteli törvény határozza meg, előírva az egyszeres vagy kettős könyvvitel alkalmazását. Minden gazdasági eseményről folyamatosan nyilvántartást kell vezetni, és az év végén mérleget, eredménykimutatást és egyéb kimutatásokat kell készíteni. A nyilvántartásokat úgy kell vezetni, hogy azok később is ellenőrzésre alkalmasak legyenek. Ha online vezetik a nyilvántartást, akkor az ellenőrzés során hozzáférést kell adni az adóellenőr részére.

9.4.7. A nyilatkozattételi kötelezettség

A nyilatkozattétel az adózó saját maga által kezdeményezett ügyében az adózó joga, minden más esetben azonban kötelezettsége (VARGA 2015, 117). Az adóhatóság az adózót, illetve az adózónak nem minősülő természetes személyt, a vele szerződéses kapcsolatban álló adózók adókötelezettségének megállapítása vagy ellenőrzése érdekében nyilatkozattételre kötelezheti az általa ismert, nyilvántartásában szereplő adatokról, tényekről, körülményekről. A nyilatkozattétel megtagadható, ha az adózó vagy a természetes személy az eljárásban tanúként nem lenne meghallgatható, vagy a tanúvallomást megtagadhatná, például ha a nyilatkozat megtételével önmagát vagy hozzátartozóját bűncselekmény elkövetésével vádolná meg.²²³

9.4.8. Az adatszolgáltatási kötelezettség

Ha törvény bíróságnak, államigazgatási vagy önkormányzati szervnek, köztisztviselőnek az adózó adókötelezettségét érintő, az adóhatósághoz teljesítendő értesítési, tájékoztatási vagy adatszolgáltatási kötelezettséget ír elő, azt – eltérő rendelkezés hiányában – az engedély kiadását, a határozat (végzés) véglegessé válását, illetve az adókötelezettséget érintő esemény

²²² Art. 228. § (3) bek.

²²³ Air. 59–60. §.

bekövetkeztét követő 15 napon belül kell teljesíteni.²²⁴ Az Art. számos adatszolgáltatási kötelezettséget nevesít, így például:

- adóhatósági adatigénylés személyi adat- és lakcímnnyilvántartásból;
- adatszolgáltatás a föld bérbeadásáról származó jövedelemről;
- az ingatlanügyi hatóság adatszolgáltatása;
- a hitelintézet, pénzforgalmi szolgáltató adatszolgáltatása;
- az építésügyi hatósági adatszolgáltatás;
- a közúti közlekedési nyilvántartási szerv adatszolgáltatása;
- az állami foglalkoztatási szerv adatszolgáltatása;
- az önkormányzat jegyzőjének adatszolgáltatása;
- a tankerületi központ és a települési önkormányzat adatszolgáltatása;
- élelmiszer-értékesítést kezelőszemélyzet nélkül végző automata berendezés adatszolgáltatása stb.²²⁵

9.4.9. A pénzforgalmiszámla-nyitási kötelezettség

A belföldi jogi személyeknek és az általános forgalmi adó fizetésére kötelezett magánszemélyeknek – ideértve az egyéni vállalkozókat is – (előbbieket együtt: pénzforgalmi számla nyitására kötelezett adózók) legalább egy belföldi pénzforgalmi számlával kell rendelkezniük.²²⁶

A pénzforgalmi számla nyitására kötelezett adózók rendszeres gazdasági tevékenységük körében kizárólag pénzforgalmi számlájukon keresztül bonyolíthatnak le pénzügyi tevékenységet. Mindez az átláthatóságot és az ellenőrzést segíti. Az első pénzforgalmi számlát a pénzforgalmiszámla-nyitásra kötelezett adózónak adószámának közzétételétől számított 15 napon belül kell megnyitnia. Az adózó készpénzben teljesíthető fizetések céljára szolgáló pénzeszközei kivételével köteles pénzeszközeit pénzforgalmi számlán tartani, pénzforgalmát pénzforgalmi számlán bonyolítani, s ennek érdekében pénzforgalmiszámla-szerződést kötni.

²²⁴ Art. 80. §.

²²⁵ Art. 79–112. §.

²²⁶ Art. 114. §.

9.5. Az adóhatósági szervezetrendszer és az egyes intézmények eljárási kötelezettsége, hatásköre és illetékessége

Az Air. alapján az alábbi adóhatóságokat különíthetjük el hazánkban:

- állami adó- és vámhatóság, amely jelenleg a Nemzeti Adó- és Vámhivatal;
- az egyes önkormányzatok jegyzői mint önkormányzati adóhatóság(ok);
- a kormányhivatal mint az önkormányzati adóhatóság döntései elleni fellebbezések elbírálására jogosult hatóság. E hatóság, mint adóhatóság, felettes szerve az adópolitikáért felelős miniszter.²²⁷

Az adóhatóság a hatáskörébe tartozó ügyben az illetékességi területén, valamint kijelölés alapján köteles eljárni. Ha e kötelességének nem tesz eleget, erre a felettes szerve kérelemre vagy hivatalból utasítja. Ha az adóhatóság felettes szervének utasítására az általa meghatározott határidőn belül nem tesz eleget eljárási kötelezettségének, a felettes szerv az ügyet magához vonhatja. Ekkor a felettes szerv az ügyben első fokon jár el, vagy az elsőfokú eljárásra a mulasztóval azonos hatáskörű adóhatóságot jelöl ki.²²⁸ Az adóhatóság nem csupán köteles eljárni illetékességi területén a hatáskörébe tartozó ügyben, hanem jogosult is, hisz az tőle fő szabály szerint nem vonható el.

Az adóhatóság a hatáskörét és illetékességét az eljárás minden szakaszában hivatalból vizsgálja. Ha megállapításra kerül, hogy az adóhatóságnak az adott ügyre nincsen hatásköre vagy illetékessége, és az ügyben hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatóság kétséget kizáróan megállapítható, az ügyet átteszi az illetékes hatósághoz, ennek hiányában a kérelmet visszautasítja vagy az eljárást megszünteti.²²⁹ A megelőzés szabálya szerint, ha az ügyben több illetékes hatóság is megállapítható, akkor az jár el, amelynél az eljárás előbb indult meg.²³⁰ A különböző ható-

²²⁷ Air. 22–23. §.

²²⁸ Air. 25. §.

²²⁹ Air. 26. §.

²³⁰ Air. 27. §.

sági szervek között sor kerülhet hatásköri és illetékességi vitára. Ez akkor merül fel, ha ugyanabban az ügyben:

- a) több adóhatóság állapította meg hatáskörét és illetékességét; vagy
- b) több adóhatóság állapította meg hatáskörének és illetékességének hiányát, és emiatt az eljárás nem indulhat meg vagy nincs folyamatban; vagy
- c) több illetékes adóhatóság előtt indult az eljárás, és a megelőzés alapján nem lehet eldönteni, hogy melyik hatóság jogosult az eljárásra.

Előbbi esetekben az érdekelt, illetve érintett adóhatóságok kötelesek egymás között azonnal, de legfeljebb három munkanapon belül megkísérelni a vita eldöntését. Az egyeztetést az az adóhatóság kezdeményezi, amelyiknél az eljárás később indult meg, vagy amelyik hatáskörének és illetékességének hiányát később állapította meg, vagy amelyik adóhatóságnál az adózó az egyeztetés lefolytatása iránti kérelmét benyújtotta.

Ha az egyeztetés nem vezetett eredményre, akkor illetékességet érintő vita esetén az eljáró adóhatóságot a vitában érintett szervezeti egységek közös felettes szerve, ennek hiányában a vita eldöntését kérő adóhatóság felettes szerve öt napon belül; hatásköri összeütközés esetén az eljáró adóhatóságot a közigazgatási bíróság jelöli ki.²³¹

9.5.1. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal

A NAV-ra mint állami adó- és vámhatóságra vonatkozó szabályokat az adóigazgatási eljárási szabályokat tartalmazó törvényeken túl, a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015. (XII. 29.) Korm. rendelet határozza meg.

A NAV jogállása

A NAV végrehajtó hatalmon belüli elhelyezkedéséről azt mondhatjuk, hogy államigazgatási és fegyveres rendvédelmi feladatokat ellátó, kormányrendeletben kijelölt miniszter által irányított, központi hivatalként működő, központi költségvetési szerv. A központi költségvetésben önálló,

²³¹ Air. 28. §.

szervezeti alapú fejezetet képez. Feladatait központi szervei és területi szervei útján látja el (VARGA 2016).

A NAV vezetői

A NAV vezetőjének feladat- és hatáskörét a kijelölt miniszter irányítása alá tartozó, a kormány eredeti jogalkotói hatáskörben kiadott rendeletében kijelölt államtitkár gyakorolja. Az állami adó- és vámhatóság vezetője képviseli a NAV-ot, közvetlenül vezeti a Központi Irányítást, továbbá ellátja mindazokat a feladatokat, amelyeket jogszabály a NAV vezetőjének feladat- és hatáskörébe utal. A NAV vezetőjének szakmai helyettesei a minisztérium szervezeti és működési szabályzatában meghatározott, a NAV vezetője által irányított helyettes államtitkárok.

A NAV általános hatásköre

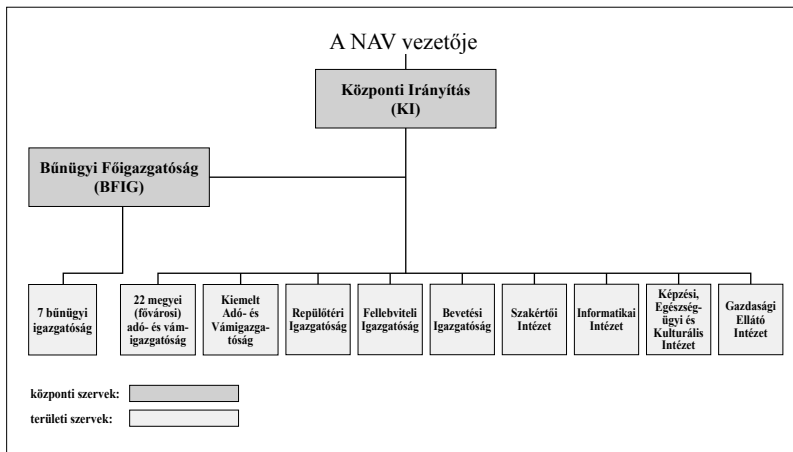
Az állami adó- és vámhatóság jár el az adó, a költségvetési támogatás; az adó-visszaigénylés és -visszatérítés; az állami garancia (kezeség) kiutalása és visszakövetelése; az adók módjára behajtandó köztartozás végrehajtása; az általános közigazgatási rendtartás alapján a végrehajtás tekintetében a hatáskörébe tartozó kötelezettségek és az önkormányzatokat megillető helyi adóval, illetve a gépjárműadóval összefüggő tartozások megkeresés alapján történő végrehajtása ügyeiben, feltéve, hogy azokat törvény vagy kormányrendelet nem utalja más hatóság vagy adóhatóság hatáskörébe.

A NAV intézményi struktúráját tekintve központi és területi szintű szerveket különíthetünk el. Központi szerve a Központi Irányítás és a Bűnügyi Főigazgatóság. Területi szervei a 7 bűnügyi igazgatóság; a 22 megyei, illetve fővárosi adó- és vámigazgatóság;²³² a Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (a továbbiakban: KAVIG); a Repülőtéri Igazgatóság; a Fellebbviteli Igazgatóság; a Bevetési Igazgatóság; a Szakértői Intézet; az Informatikai Intézet; a Képzési, Egészségügyi és Kulturális Intézet; a Gazdasági Ellátó Igazgatóság.

A szervezeten belül a Fellebbviteli Igazgatóság speciális helyet foglal el, ugyanis a hatásköre alapján a területi és a központi szint közé sorolandó,

²³² Belőlük 3 található Budapesten, így az Észak-, Dél- és Kelet-budapesti Adó- és Vámigazgatóság, további 19 az egyes megyékben.

mivel a területi szervek első fokú döntéseivel szemben fellebbviteli fórumként jár el.



9.1. ábra

A NAV szervezete

Forrás: 26/2015. (XII. 30.) NGM utasítás, 1. függelék

Fő szabály szerint a területi szervek felettes szerve a Központi Irányítás. Ez alól kivételt képeznek a bünyügyi igazgatóságok, amelyek felettes szerve a Bünyügyi Főigazgatóság, s csak annak felettes szerve a Központi Irányítás. A Központi Irányítás felettes szerve pedig az adópolitikáért felelős miniszter.²³³

A következőkben az egyes szervezeti egységek hatáskörének és illetékességének rövid, példalázó jellegű áttekintése következik.

Központi Irányítás

Illetékessége országos, felüellenőrzések lefolytatására kizárólag ez a szerv jogosult. Hatáskörébe tartoznak vám-, jövedéki és rendészeti ügyek is, így például fogadja és az Európai Bizottsághoz továbbítja a kérelmeket; kapcsolatot tart a vámigazgatási és rendészeti ügyekben az Európai Bizottsággal, a nemzetközi szervezetekkel, továbbá a tagállamok és harmadik országok

²³³ 2010. évi CXXII. törvény.

hatóságaival. Eme szerv hatáskörébe tartozik a nyomtatványok engedélyezése; az online pénztárgép forgalomba hozatali engedélyezéséhez kapcsolódó szakhatósági feladatok; valamint behajtási jogsegély tekintetében ellátja a kapcsolattartó iroda egyez feladatait.

Bűnügyi Főigazgatóság

Illetékessége országos, a NAV nyomozóhatósági feladatait a Bűnügyi Főigazgatóság és annak területi szervei – a bűnügyi igazgatóságok – látják el. A megyei igazgatóságok kirendeltségeket működtethetnek. A Bűnügyi Főigazgatóság hatáskörébe tartozik a büntetőeljárásról szóló 2017. évi XC. törvény (a továbbiakban: Be.) által a NAV hatáskörébe utalt bűncselekmények közül

- az 1 milliárd forintot meghaladó értékre üzletszerűen vagy bűnszervetségben elkövetett bűncselekmények nyomozása;
- a bűnszervezetben elkövetett bűncselekmények nyomozása;
- az előzőekben nem tartozó olyan bűncselekmények nyomozása, amelyeket az elkövető személye vagy az elkövetés körülményei, illetve a bűncselekmény társadalomra veszélyességének kiemelkedő foka miatt a Bűnügyi Főigazgatóság főigazgatója önállóan vagy a NAV bűnüldözési és nyomozó hatósági feladatai ellátásáért felelős helyettes államtitkár javaslatára a Bűnügyi Főigazgatóság hatáskörébe von, illetve utal.

A bűnügyi igazgatóságok

A bűnügyi igazgatóságok végzik a Be. 34. § (2) bekezdésében meghatározott bűncselekmények megelőzését, felderítését, valamint nyomozását, így például a nemzetközi gazdasági tilalom megszegése; haditechnikai termékkel vagy szolgáltatással visszaélés; a jövedéki adózás alól elvont termékekre elkövetett gazdaság; bitorlás; szerzői vagy szerzői joghoz kapcsolódó jogok megsértése; társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés; költségvetési csalás; költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása; jövedékkel visszaélés elősegítése; számvitel rendjének megsértése; csődbűncselekmény; engedély nélküli nemzetközi kereskedelmi tevékenység; illetve e bűncselekményekkel összefüggésben elkövetett közokirat-hamisítás, bélyeghamisítás és pénzmosás eseteiben.

Fellebbviteli Igazgatóság

Országos illetékességgel eljár a megyei igazgatóságok, a KAVIG, a Repülőtéri Igazgatóság, a Bevetési Igazgatóság és a Szakértői Intézet első fokon hozott döntéseivel, intézkedéseivel szemben induló jogorvoslati eljárásokban.

Megyei igazgatóságok

Az adott megyére kiterjedő illetékességgel első fokon járnak el jogszabályban meghatározott állami adóhatósági, vámhatósági, valamint állami adó- és vámhatósági hatáskörébe tartozó hatósági ügyekben, kivéve a Központi Irányítás, a KAVIG, a Repülőtéri Igazgatóság, valamint a Szakértői Intézet kizárólagos hatáskörébe utalt ügyeket. 2018-tól a szerencsejáték-szervezéssel, valamint a játékautomata-üzemeltetéssel összefüggő ellenőrzést a megyei igazgatóságok is lefolytathatják, viszont a döntést az ellenőrzés megállapításai alapján a Központi Irányítás hozza meg.

Repülőtéri Igazgatóság

Első fokon eljár azokban az ügyekben, amelyeket európai uniós jogi aktus, törvény, kormányrendelet vagy miniszteri rendelet az állami adó- és vámhatóság hatáskörébe utal. Például elvégzi az áruk vám eljárás alá vonását, az áru- és utasforgalom ellenőrzését, a jövedéki ügyekkel kapcsolatos feladatokat.

Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság

A KAVIG első fokon eljár a hatáskörébe tartozó adózók adóügyeiben, az illetékügyek kivételével. Például a KAVIG jár el a Budapest, illetve Pest megye közigazgatási területén székhellyel rendelkező kiemelt adózók adóügyeiben; a diplomáciai és konzuli képviseltek, az ezekkel egy tekintet alá eső nemzetközi szervezetek, szervek által foglalkoztatott belföldi adóügyi illetőséggel rendelkező magánszemélyeknek teljesített kifizetésekkel összefüggő adókötelezettségek tekintetében; a Magyarország területén székhellyel, telephellyel, lakóhellyel, tartózkodási hellyel nem rendelkező külföldi személyek adóügyeiben; a Magyar Honvédség, a rendvédelmi szervek, a nemzetbiztonsági szolgálatok, az Országgyűlési Őrség, továbbá

azok hivatásos és szerződéses állományú tagjai, köztisztviselői, kormánytisztviselői és közalkalmazottjai adóügyeiben.

További szervezeti egységek

A NAV további szervei országos illetékességgel speciális, az adóhatóság munkáját segítő, támogató feladatokat látnak el. A Bevetési Igazgatóság hatáskörébe tartozik a helyszíni vizsgálat és ellenőrzés, az elővezetés, a személyi védelem, az őrzésvédelmi feladatok ellátása. A Szakértői Intézet többek között igazságügyi szakértőként jár el; kémiai, fizikai vizsgálatokat végez; szakmai véleményt ad. A Képzési, Egészségügyi és Kulturális Intézet látja el a NAV humánerőforrás-fejlesztési feladatait, valamint a személyi állományának egészségügyi, pszichikai, fizikai alkalmasságának vizsgálatát, minősítését végzi. Az Informatikai Intézet a NAV informatikai feladatait látja el, felel például a nyomtatványkitöltő program megfelelő működéséért. A Gazdasági Ellátó Igazgatóság végzi a NAV mint költségvetési szerv gazdálkodásával kapcsolatos feladatokat, így az intézményi szintű költségvetési tervezést, előirányzat-módosítást, finanszírozási, adatszolgáltatási és beszámolási feladatokat; az illetmény-számfejtést, valamint a vagyongazdálkodással összefüggő feladatokat.

A NAV általános illetékességi szabályai

Ha az Európai Unió rendelete vagy más jogszabály eltérően nem rendelkezik, akkor a magánszemély adóügyeiben annak lakóhelye, ennek hiányában tartózkodási helye, mindezek hiányában utolsó ismert belföldi lakóhelye szerinti; az egyéni vállalkozó, egyéni cég adóügyeiben annak székhelye, ennek hiányában telephelye, több telephely esetében az elsőként bejelentett telephely szerinti; jogi személyek, illetve egyéb szervezetek adóügyeiben azok székhelye, ennek hiányában telephelye²³⁴ szerinti megyei igazgatóság, illetve a Repülőtéri Igazgatóság jár el.

Annak érdekében, hogy az eljáró illetékes hatóság biztosan megállapítható legyen, számos kiegészítő szabályt tartalmaz a törvény. Így ha magánszemély esetében az előző bekezdésben foglaltak szerint az eljáró szerv nem állapítható meg, akkor a magánszemély adóügyében az Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság jár el. Ha egyéni vállalkozó vagy jogi

²³⁴ A tevékenység gyakorlásának tényleges helye.

személy esetén nem állapítható meg az illetékes adóhatóság, akkor a számviteli nyilvántartásának, azaz a könyvvezetésének helye szerinti megyei igazgatóság, illetve a Repülőtéri Igazgatóság jár el előbbi személy adóügyében. Ha ez utóbbi sem állapítható meg, vagy az nem Magyarországon van, akkor az Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság jár el.

Ha a felettes szerv vagy a bíróság új eljárásra utasítja az elsőfokú adó- és vámhatóságot, az új eljárást az első fokon eljáró megyei igazgatóság, illetve a Repülőtéri Igazgatóság folytatja le.

A NAV hatáskörébe tartozó feladatok hatékony ellátása érdekében számos, a fő szabálytól eltérő illetékességi szabályt is tartalmaz a törvény. Ilyen például, hogy a megyei igazgatóságok a NAV vezetőjének engedélyével jogosultak végrehajtási eljárás lefolytatására az illetékességi területükön kívül is. Halaszthatatlan ellenőrzési és eljárási cselekményeket pedig a NAV hatáskörrel rendelkező szerve az illetékességi területén kívül is végezhet, de arról haladéktalanul tájékoztatni köteles az illetékességgel rendelkező szervet.

A NAV különös illetékességi szabályai

Nézzünk néhány példát különös illetékességi szabályokra. Igazolásokkal, nyilvántartásba vétellel, bejelentéssel, tájékoztatással kapcsolatos különös illetékesség alapján az adózó személyesen, postai vagy elektronikus úton előterjesztett beadványa alapján a NAV bármelyik megyei igazgatósága, illetve a KAVIG is eljárhat.

A munkáltatói adómegállapítással kapcsolatos különös illetékesség szerint a munkáltató (kifizető) és a magánszemély közötti az adóelőleget levonással, illetve az adómegállapítással kapcsolatos vitában a munkáltató (kifizető) adóügyében eljáró megyei igazgatóság dönt.

Elhunyt személy adómegállapításával kapcsolatos különös illetékesség alapján, ha az adókötelezettség a vállalkozó magánszemély halála miatt szűnik meg, akkor a soron kívüli adómegállapítást az elhunyt magánszemély utolsó székhelye, ennek hiányában telephelye – több telephely esetén az elsőként bejelentett telephely – szerinti megyei igazgatóság folytatja le.

A csoportos adóalanyiság időszakában az a megyei igazgatóság jár el a csoport adóügyeiben és minden, a csoportos adóalanyisággal kapcsolatos eljárásban, amely a csoportos adóalanyiságban részt vevő tagok által kijelölt képviselő adóügyeiben egyébként hatáskörrel és illetékességgel rendelkezik.

9.5.2. Az önkormányzati adóhatóság hatásköre és illetékessége

Az önkormányzati adóhatóság jár el első fokon a helyi adók és a települési adó; a belföldi rendszámú gépjárművek adója; a mező- és erdőgazdasági hasznosítású földek forgalmáról szóló törvény szerinti mező- és erdőgazdasági hasznosítású föld bérbeadásából származó jövedelem (ideértve a földjáradékot is) adóztatása ügyében. A helyi adókkal és a települési adóval összefüggő adóügyben az az önkormányzati adóhatóság jár el, amelynek önkormányzata a helyi adót, települési adót bevezette. A belföldi rendszámú gépjárművek adója ügyében az az önkormányzati adóhatóság az illetékes, amelynek területén a közúti közlekedési nyilvántartásba bejegyzett adóalany lakóhelye, székhelye, illetve telephelye található. A mező- és erdőgazdasági hasznosítású földek bérbeadásából származó jövedelemmel összefüggő adóügyekben a föld fekvése szerinti önkormányzat adóhatósága illetékes.

A helyi önkormányzati adóhatóságok felett az adópolitikáért felelős miniszter ellenőrzési jogot gyakorol, ő az önkormányzati adóhatóság döntései ellen fellebbezés elbírálására jogosult hatóság felettes szerve, valamint jogszabály előkészítéséhez adatot kérhet.

A helyi önkormányzati adóhatóság saját maga határozza meg szervezeti felépítését, összhangban az önkormányzat szervezeti és működési szabályzatában meghatározottakkal. Míg nagyobb településeken a jegyző mellett egész adóosztály is működhet, addig kisebb településeken jellemzően 1-2 fő adóügyekért felelős munkatárs végzi az adózással kapcsolatos feladatokat.

9.6. Visszatérés az esethez

Az önellenőrzési jog gyakorlásának egyik korlátja, hogy az csak az adóellenőrzés megkezdése előtt nyújtható be. Az Art. alapján ez azt jelenti, hogy legkésőbb az ellenőrzésről szóló előzetes értesítés, az értesítés mellőzése esetén a megbízólevél kézbesítésének, átadásának napját megelőző napon az adóhatósághoz be kell nyújtani, postára kell adni. Így a példában szereplő benyújtott önellenőrzését az adóhatóság nem fogja figyelembe venni, ha az adóellenőr észleli a hibát, akkor bírság kiszabására is sor kerülhet.

Az adóhatóság megtagadhatja az adószám kiadását vagy azt feltételhez kötheti. Ha az adóregisztrációs eljárás során megállapításra kerül, hogy egy újonnan alakult cég több mint 50%-os szavazati joggal rendelkező tagja egy korábban 1 millió forintnál nagyobb összegű adótartozással megszűnt cégben viselt döntési pozíciót, akkor a NAV a céget adófizetési biztosíték fizetésére kötelezheti.

A munkáltató és a magánszemély közötti az adóelőleg-levonással, illetve az adómegállapítással kapcsolatos vitában a munkáltató adóügyében eljáró megyei igazgatóság dönt, azaz az Adózóna Kft. székhelye szerinti megyei adó- és vámigazgatóság.

9.7. Önellenőrző kérdések

- Sorolja fel, milyen jogai és kötelezettségei vannak az adózónak!
- Hogyan korlátozható az iratbetekintés joga?
- Hogyan gyakorolható az önellenőrzés joga?
- Ismertesse a NAV jogállását!
- Milyen különös illetékességi szabályokat ismer a NAV esetében?
- Milyen adóügyekben jár el a helyi önkormányzat jegyzője?

9.8. Érdekességek

- Az adózók minősítésével kapcsolatos információk a NAV weblapján: https://nav.gov.hu/data/cms432056/71._informacios_fuzet___Az_adozoi_minositessel_kapcsolatos_tudnivalok_20170111.pdf (Letöltve: 2018. 04. 02.)
- A NAV szervezeti ábráját s a szervezeti egységek további tagolását a 26/2015. (XII. 30.) NGM utasítás tartalmazza, mely az alábbi linken elérhető: <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=A15U0026.NGM&getdoc=1> (Letöltve: 2018. 04. 06.)

Felhasznált irodalom

SIMON István szerk. (2007): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Osiris.

VARGA Erzsébet (2015): Az adózás eljárási szabályai. In HALUSTYIK Anna szerk.: *Pénzügyi jog I.* Budapest, Pázmány Press.

VARGA Judit (2016): A hazai központi adóigazgatási szervezetrendszer változása a rendszerváltástól napjainkig, s a jelenlegi adóhatósági struktúra kapcsolatrendszere. *Közjogi Szemle*, 9. évf. 2 sz. 48–56.

2010. évi CXXII. törvény a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról

2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről

2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról

2017. évi XC. törvény a büntetőeljárásról

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

485/2015. (XII. 29.) Korm. rendelet a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről

10. FEJEZET

Adómegállapítási módok – Adóhatósági eljárás és a jogorvoslatok rendszere

*Bordás Péter*²³⁵

Eset: ingatlan-adásvételi szerződés felbontásának adójogi következményei

A NAV revizorai egy áfakiutalási igény kapcsán bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végeztek. Ennek során feltárták, hogy az áfakiutalást kérő adózó értékesítette ingatlanát, és az ügyletről áfás számlát bocsátott ki a vevő részére. A vételár kiegyenlítése és a tulajdonjog bejegyzése után a felek úgy döntöttek, hogy felbontják a szerződést, és visszaállítják az eredeti állapotot. Ennek megfelelően az eredeti eladó kiállított egy sztornó számlát, s ezzel rendezettnek tekintették az ügyletet.

Forrás: www.nav.gov.hu/nav/tudjon_rola/Az_ingatlan_adasvetel20180322.html (Letöltve: 2018. 03. 25.)

Kapcsolódó kérdések

- Vajon milyen adójogi következménye lett az ügyletnek?
- A NAV döntésével szemben milyen jogorvoslati lehetőséggel élhet az adózó?

²³⁵ Bordás Péter tudományos munkatárs, MTA–DE Közszolgáltatási Kutatócsoport.

10.1. Az adómegállapítási módok

Adómegállapítási módok alatt azt értjük, hogy ki és milyen technikával határozza meg a fizetendő adót. Az adózás rendjéről szóló törvény (Art.) szerint az adót és a költségvetési támogatást az adózó önadózással; a kifizető és a munkáltató adólevonással; az adóbeszedésre kötelezett adóbeszedéssel; az adóhatóság pedig kivetéssel, kiszabással, illetve utólagos adómegállapítás keretében állapítja meg.²³⁶

A következőkben e technikákat elemezzük röviden, a főbb sajátosságokra hívva fel a figyelmet.

10.1.1. Az önadózás

Az egyik leggyakoribb adómegállapítási mód az önadózás. Önadózás keretében az adózó (az adó alanya) maga állapítja meg, továbbá vállalja be és fizeti meg az adót az adóhatóság részére. Az önadózás előbbi három részkötelezettség teljesítését jelenti (SIMON 2012, 92). A jogi személyekre és egyéb szervezetekre a törvény az önadózást fő szabályként írja elő, míg természetes személyeket kizárólag a törvényben meghatározott esetben terheli önadózási kötelezettség. Jogi személyek és egyéb szervezetek esetében tehát fő szabály az önadózás. Kivételnek minősül, ha a jogszabály alapján az adót kivetéssel, kiszabással állapítja meg a hatóság, így például az építményadó, a telekadó, a gépjárműadó, a vagyonszerzési illeték, az áfa és a jövedéki adó speciális eseteiben, valamint a kiszabással megállapított eljárású illetékek esetében. A természetes személy az adóját akkor állapítja meg önadózással, ha

- vállalkozó (kivéve az építményadó, a telekadó, a gépjárműadó, a vagyonszerzési illeték, az áfa és a jövedéki adó speciális eseteiben, valamint a kiszabással megállapított eljárású illetékek esetében);
- áfa alanya vagy
- a személyi jövedelemadóját nem a munkáltatója (kifizetője) állapítja meg.²³⁷

²³⁶ Art. 46. §.

²³⁷ Art. 47. § (2) bek.

Az önadózást elektronikus úton kell teljesíteni, azaz az Ügyfélkapun keresztül. Ez alól csak a vállalkozási tevékenységet nem végző magánszemélyek képeznek kivételt, akik hagyományosan, papíralapon, személyes ügyintézés keretében is eleget tehetnek e kötelezettségüknek.

Érdemes felidézni, hogy szorosan idekapcsolódik az önellenőrzés joga, azaz hogy az önadózás útján megállapított vagy megállapítani elmulasztott adót, adóalapot és a költségvetési támogatást az adózó helyesbítheti.

Az önadózás egyik fontos részkötelezettsége a bevallás, amelynek teljesítését a magánszemélyek személyi jövedelemadója esetében a NAV adóbevallási tervezet elkészítésével segíti elő erre irányuló kérelem nélkül.²³⁸ Az elkészített adóbevallási tervezeteket a NAV az ügyfélkapun keresztül elérhetővé teszi. Ügyfélkapu-regisztráció hiányában a magánszemélyek kérhetik – akár SMS-ben, telefonon is –, hogy az állami adó- és vámhatóság papíralapon küldje meg az adóbevallási tervezetüket. Ha a magánszemély az adóbevallás határidejéig nem fogadja el, egészíti ki vagy javítja az adóbevallási tervezetet, illetőleg nem nyújt be önadózóként elkészített 17SZA bevallást, akkor az adóbevallási tervezet adóbevallássá válik. A 2017-es adóévre vonatkozóan először adóbevallási tervezetet készít a NAV az általános forgalmi adó fizetésére kötelezett magánszemélyek és a mezőgazdasági őstermelők részére is. Az ellenőrzés és a jogkövetkezmények szempontjából az adóbevallási tervezet is önadózásnak minősül.

10.1.2. Az adólevonás

Az adólevonás mint adózói kötelezettség az anyagi jogi adóalany helyzetét könnyíti meg azzal, hogy egy másik adózóra terheli az adómegállapítás kötelezettségét, azzal az indokkal, hogy az feltételezhetően felkészültebben tudja teljesíteni. Az adóhatóság szempontjából e megoldás a legolcsóbb az adó megállapítására és beszedésére, ugyanis egy adózóra hárítja annak költségeit, továbbá megnehezíti az adóelkerülést és biztosítja a közbevételek folyamatosságát. Az adóalany szempontjából pedig azért előnyös, mivel mentesíti őt az adómegállapítás kötelezettsége alól. Az angolszász terminológiában „pay-as-you-earn” megoldásnak nevezik

²³⁸ Ez alól az egyéni vállalkozók kivételt képeznek, adóbevallási tervezetüket a NAV nem készíti el.

ezt, tükrözve azt, hogy a jövedelem megszerzésekor egyúttal levonásra és megfizetésre is kerül az adó (SIMON 2012, 93). Az adólevonás lehet rendszeres (például a bérjövedelem esetén), de lehet eseti jellegű is (például a kamatjövedelmet illetően).

A hazai gyakorlatban a személyi jövedelemadó és járulékai esetében e módszert alkalmazzák. Lényege tehát, hogy a munkáltató (vagy kifizető) a magánszemély jövedelmét és az azt terhelő adót, járulékokat megállapítja és bevallja, az adót befizeti, túlfizetés esetén az adókülönbséget a magánszemélynek visszatéríti, valamint az előzőek elszámolásáról bizonylatot állít ki a magánszemély részére. A munkáltató (kifizető) az általa levont személyijövedelemadó-előleget és a járulékokat (természetbeni egészségbiztosítási járulék, pénzügyi egészségbiztosítási járulék, munkaerőpiaci járulék, valamint nyugdíjjárulék) az elszámolt hónapot (a kifizetés hónapját) követő hó 12. napjáig fizeti meg.²³⁹ Fontos, hogy az ellenőrzés és a jogkövetkezmények szempontjából az adólevonás is önadózásnak minősül, azaz gyakorolható az önellenőrzés joga.

Ha a munkáltató vagy kifizető adólevonási kötelezettségét részben vagy egészben elmulasztotta, vagy a megállapított és levont adót nem fizette meg, akkor vele szemben a késedelmi pótlék mellett mulasztási bírság is kiszabható. A bírság alapja a levonni, illetve megfizetni elmulasztott adó összege.²⁴⁰

10.1.3. Az adóbeszedés

Az adóbeszedés technikája nagyban hasonlít az adólevonáshoz, viszont a különbség abban áll, hogy az adólevonásnál a munkáltató által fizetendő járandóságból (az adóalany bevételeiből) kerül levonásra az adó összege. Addig az adó beszedésére kötelezett nem juttat bevételt az adó alanyának, sőt ellenkezőleg, tőle pénzt vesz át, valamely adóköteles tevékenysége miatt (SIMON 2012, 97). Az adóbeszedésre kötelezett kiszámítja az adó összegét, közli azt az adó alanyával, és az adót átveszi tőle.²⁴¹ Adóbeszedéssel mint technikával a hazai rendszerben az idegenforgalmi adó és a bérfőzés után fizetendő jövedéki adó esetében találkozhatunk.

²³⁹ Art. 47. §, valamint 3. számú melléklete.

²⁴⁰ Art. 232. §.

²⁴¹ Art. 48. § (2) bek.

Az idegenforgalmi adó esetében a szálláshely tulajdonosa, illetve üzemeltetője (adóbeszedésre kötelezett) megállapítja és a szállásdíjjal együtt beszedi az adót, majd bevallja és befizeti a helyi adóhatóságnak az adóalany által megfizetett idegenforgalmi adót. Az adóbeszedésre kötelezett akkor is tartozik befizetni az adót, ha annak beszedését elmulasztotta.²⁴² Ha ez megtörténne, vagy a beszedett adót nem fizeti meg, akkor az adóbeszedésre kötelezett a késedelmi pótlék mellett mulasztási bírsággal is sújtható.²⁴³ Az adóbeszedésre kötelezett a beszedett adóról az adó alapjának és összegének a megállapítására alkalmas nyilvántartást vezet, és az adóalanynak bizonylatot ad.²⁴⁴ Az adóbeszedésre kötelezett az általa beszedett adóról adott adóbevallását helyesbítheti, azaz élhet az önellenőrzés jogával.²⁴⁵

10.1.4. A hatósági adómegállapítás

A törvényben meghatározott esetben az adóhatóság az adót az adózó adatbejelentése, bevallása vagy más hatóság adatszolgáltatása alapján kivetés, illetve kiszabás útján határozatban állapítja meg.²⁴⁶ Ez a megoldás az előzőekhez képest az adóhatóság számára költségesebb forma, viszont vannak olyan esetek, amikor az adóalanytól vagy más adózótól nem lehet elvárni, hogy közreműködjön az adó megállapításában annak bonyolultsága miatt.

Két típusát különíthetjük el a hatósági adómegállapításnak, az adókivetést és az illetékkiszabást. Közös szabály, hogy az adómegállapítás az adózó (adat)bejelentése, bevallása, illetve adatszolgáltatása alapján, hivatalból induló hatósági eljárás keretében, határozattal kerül megállapításra.²⁴⁷ Az adóhatóság a fizetendő adóról, az adófizetés módjáról és idejéről, továbbá – ha törvény előírja – az adóalapról, az adómentességről vagy adókedvezményről a bevallás (bejelentés) adatai alapján határoz.

²⁴² Htv. 34. §.

²⁴³ Art. 232. §.

²⁴⁴ 465/2017. Korm. rendelet 23. § (8) bek.

²⁴⁵ Art. 54. § (7) bek.

²⁴⁶ Art. 48. § (1) bek.

²⁴⁷ Art. 141. § (4) bek.

Adókivetés keretében a NAV határozattal állapítja meg:

- a regisztrációs adót;
- az áfatörvényben meghatározott esetekben az áfat (például új közlekedési eszköz más tagállamból történő beszerzése esetén);
- a jövedéki adóról szóló törvény által meghatározott esetekben a jövedéki adót.

Az önkormányzati adóhatóság *kivetéssel* állapítja meg:

- az építményadót, a telekadót, a magánszemély kommunális adóját;
- a belföldi gépjárművek adóját;
- továbbá – ha az önkormányzati rendelet másként nem rendelkezik – a települési adót.²⁴⁸

Az önkormányzati adóhatóság az adót közhiteles nyilvántartások adatainak alapulvételével is megállapíthatja, ha ez alapján a tényállás tisztázott. Helyi adókivetés esetében az adózó adatbejelentését – az adómegállapításhoz való jog elévülési idején belül – módosíthatja, kivéve, ha az adóhatóság az adót az ellenőrzés során feltárt tényállás alapján állapította meg.²⁴⁹

Illetékkiszabás útján a NAV határozatban állapítja meg:

- a vagyonszerzési illetéket (például ingatlanvásárlás esetén), továbbá
- az illetéktörvény szerint kiszabás alapján fizetendő eljárás illetéket.²⁵⁰

Az adóhatósági eljárás

Az adóhatósági eljárás alapvetően valamely jog vagy kötelezettség megállapítására irányul, így az adóhatóság feladata, hogy az ügyben hozott döntésében körülhatárolja a jogosultság gyakorlásának kereteit és a kötelezettség teljesítésének feltételeit (HERICH 2018, 66). A hatósági eljárás többek között irányulhat az adóalap, adó, adóelőleg, adómentesség, adókedvezmény, adófizetési kötelezettség megállapítására; költségvetési támogatási jogosultság megállapítására; adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési igény elbírálására; költségvetési támogatás kiutalására; az ellenőrzés során feltárt

²⁴⁸ Art. 141. §.

²⁴⁹ Art. 141. § (8) bek.

²⁵⁰ Art. 141. § (3) bek.

jogsértés és jogkövetkezménye megállapítására; vagy épp törvényben előírt fizetési kötelezettségtől való eltérés engedélyezésére.

Az adóhatósági eljárás megindítása

A hatósági eljárás hivatalból vagy az adózó kérelmére (bejelentésére, bevallására) indul.²⁵¹ A kérelem az adózó olyan nyilatkozata, amellyel hatósági eljárás lefolytatását, illetve a hatóság döntését kéri jogának vagy jogos érdekének érvényesítése céljából.²⁵² A hatósági eljárás megindításának módját az Art. külön rögzíti az egyes eljárások tekintetében. Az eljárások egy része csak kérelemre vagy hivatalból, míg másik részük mindkét formában indulhat. Kérelemre indul különösen:

- a nyilvántartás vezetésével kapcsolatos;
- a fizetési halasztás, részletfizetés engedélyezése iránti;
- az adómérséklési;
- az adó soron kívüli megállapítása iránti;
- az adó feltételes megállapítása iránti hatósági eljárás.

Hivatalból indul különösen:

- a nyilvántartás vezetésével kapcsolatos;
- a hatósági adómegállapítás, adatszolgáltatás, bejelentés, bevallás alapján (adókiivetés, illetékkiszabás);
- az ellenőrzés megállapításairól szóló határozat meghozatala érdekében lefolytatott hatósági eljárás;
- az adózó minősítési eljárása.

A hatósági eljárás típusai

Az Art. felsorolja és részletezi az egyes hatósági eljárásokat, amelyek a következők:

- kockázatelemzési eljárás;
- hatósági adómegállapítás bejelentés, bevallás alapján;
- utólagos adómegállapítás;
- az adó soron kívüli megállapítása;
- az adózó minősítési eljárása;

²⁵¹ Air. 29. §.

²⁵² Air. 44. §.

- állami garancia beváltásához kapcsolódó eljárás;
- feltételes adómegállapítás;
- a szokásos piaci ár megállapítása;
- a hozzáadottértékadó-visszatérítési kérelemmel kapcsolatos eljárás;
- a közösség más tagállamában, illetve harmadik államban letelepedett adóalany áfa-visszatérítési jogának Magyarországon történő érvényesítésével kapcsolatos eljárás;
- fizetési kedvezményekhez kapcsolódó eljárás;
- különös eljárások: az önellenőrzés elbírálása határozattal; visszatérítési igény érvényesítése az Alkotmánybíróság, a Kúria, illetve az Európai Unió Bírósága döntése alapján; illetve az áfa-visszatérítési igény érvényesítése az Alkotmánybíróság, illetve az Európai Unió Bírósága döntése alapján.²⁵³

Ügyintézési határidők

Adóügyekben az általános ügyintézési határidő 30 nap, amelyet legfeljebb 30 nappal az adóhatóság vezetője meghosszabbíthat, például abban az esetben, ha az ügyben külföldi szervezetet kell megkeresni, vagy szakértő bevonására kerül sor. Ehhez képest vannak speciális határidők, így 8 nap, ha jogszabály nem rendelkezik valamely eljárási cselekmény határidejéről, vagy 5 nap áll rendelkezésre az eljáró adóhatóság kijelölésére, illetve 90 nap van a feltételes adómegállapításra irányuló eljárás lefolytatására.

Az ügyintézési határidő a kérelemnek az eljárásra hatáskörrel és illetékességgel rendelkező adóhatósághoz történő megérkezését követő napon, a hivatalból induló eljárás az első eljárási cselekmény megkezdésének napján kezdődik. A napokban megállapított határidőbe nem számít bele a határidő kezdetére okot adó cselekmény vagy körülmény bekövetkezésének, a közlésnek, a kézbesítésnek, valamint a hirdetmény kifüggesztésének és levételének napja.²⁵⁴

Ha az adóhatóság a rá irányadó ügyintézési határidőt – az adózónak és az eljárás egyéb résztvevőjének fel nem róható okból – túllépi, köteles az adózó által az eljárás lefolytatásáért megfizetett illetéknek vagy díjnak megfelelő összeget – ha pedig az ügyintézés időtartama meghaladja

²⁵³ Art. 135. §.

²⁵⁴ Air. 50. §.

az irányadó ügyintézési határidő kétszeresét, akkor pedig az összeg kétszeresét – az adózó részére visszafizetni.²⁵⁵

Az igazolási kérelem

A hatósági eljárás során előfordulhat, hogy az adózó valamely határnapot, határidőt önhibáján kívül elmulaszt, s ekkor igazolási kérelmet terjeszthet elő. A kérelmet a mulasztásról való tudomásszerzést vagy az akadály megszűnését követően, de legkésőbb az elmulasztott határnaptól vagy a határidő utolsó napjától számított, az igazolni kívánt eljárási cselekményre előírt határidővel megegyező időtartamon, de legfeljebb 45 napon belül, a bevallási határidő elmulasztása esetén a mulasztásról való tudomásszerzést vagy az akadály megszűnését követő 15 napon belül, a bevallás pótlásával egyidejűleg terjesztheti elő az adózó.²⁵⁶

A kapcsolattartás

Az adóhatóság írásban, elektronikus úton (ez is írásbelinek minősül) vagy személyesen, telefonon (azaz szóban) tart kapcsolatot az adózóval és az eljárásban részt vevőkkel. Ha törvény másként nem rendelkezik, a kapcsolattartás formáját az adóhatóság tájékoztatása alapján az adózó választja meg, kivéve azokat, akik elektronikus ügyintézésre kötelezettek.²⁵⁷

A tényállás tisztázása a hatósági eljárásban

Ha a döntéshozatalhoz nem elegendő a rendelkezésre álló adat, az adóhatóság bizonyítási eljárást folytat le. Ha a hatósági eljárást ellenőrzés előzte meg, az ellenőrzés során feltárt tényállást veszik alapul. Az adóhatóság szabadon választja meg a bizonyítás módját, és a rendelkezésre álló bizonyítékokat bizonyító erejüknek megfelelően értékeli.²⁵⁸

Ha a tényállás tisztázása során szükséges, az adóhatóság felhívhatja az adózót okirat vagy más irat bemutatására, illetve nyilatkozattételre

²⁵⁵ Air. 51. §.

²⁵⁶ Air. 53. §.

²⁵⁷ Air. 36. §.

²⁵⁸ Air. 58. §.

is. Ha a tényállás tisztázására ingó, ingatlan (szemletárgy) vagy személy megtekintése vagy megfigyelése szükséges, az adóhatóság szemlét rendelhet el. Azt, akinek személyes meghallgatása az eljárás során szükséges, az adóhatóság kötelezi, hogy a megjelölt helyen és időpontban jelenjen meg, ha előbbi személy a szabályszerű idézésnek nem tesz eleget, eljárási bírsággal sújtható. Ha az idézett személy kora, egészségi állapota vagy más méltányolható ok miatt az adóhatóság előtt nem képes megjelenni, az idézett személyt a lakóhelyén vagy tartózkodási helyén kell meghallgatni.

Ha az ügyben jelentős tény vagy egyéb körülmény megállapításához különleges szakértelem szükséges, és az eljáró adóhatóság nem rendelkezik megfelelő szakértelemmel, akkor szakértőt kell meghallgatnia, vagy – legalább 15 napos határidő tűzésével – szakvéleményt kell kérnie. Továbbá az adóhatóság tárgyalás tartását is elrendelheti, ha a tényállás tisztázásához szükséges van az eljárásban részt vevő személyek együttes meghallgatására.²⁵⁹

Az adóhatóság döntése

Az adóhatóság az adóügy érdemében határozattal, az eljárás során eldöntendő egyéb kérdésben végzéssel dönt.²⁶⁰ Az adóügy érdeméhez tartozik minden, az adókötelezettséget érintő, az adózó, az adó megfizetésére kötelezett személy jogát, kötelezettségét megállapító döntés. A nyilvántartás vezetésével kapcsolatos hatósági eljárásban, ha az Air. másként nem rendelkezik, az adóhatóság csak abban az esetben hoz határozatot, ha az adózó kérelmét nem teljesíti. Határozatnak minősül a fizetési megtagadás is.

A döntés tartalmazza az eljáró adóhatóság, az adózó és az ügy azonosításához szükséges minden adatot, a rendelkező részt – az adóhatóság döntését, a jogorvoslat igénybevitelével kapcsolatos tájékoztatást és a felmerült eljárási költséget –, továbbá a megállapított tényállásra, a bizonyítékokra, a mérlegelés és a döntés indokaira, valamint az azt megalapozó jogszabályhelyek megjelölésére is kiterjedő indokolást. Az adóhatóság döntése végleges, ha azt az adóhatóság már nem változtathatja meg.²⁶¹ Ha

²⁵⁹ Air. 62–68. §.

²⁶⁰ Air. 72. §.

²⁶¹ Air. 73–74. §.

a döntésben elírás, illetve számítási hiba van, és az nem hat ki az ügy érdemére, az adóhatóság a döntést kijavítja.

A döntést az adóhatóság közli az adózóval, valamint azzal, akire nézve az rendelkezést tartalmaz, és akinek a jogát vagy jogos érdekét érinti. Az adóhatóság a döntést írásbeli alapon történő kapcsolattartás esetén hivatalos iratként vagy elektronikus úton – ügyfélkapun keresztül – kézbesíti. Az adóhatósági irat a postai kézbesítés mellőzésével saját kézbesítő útján is elküldhető.²⁶²

A kézbesítés szabályait is rögzíti az Air. Az adózó vagy képviselője adóhatósághoz bejelentett címére, valamint Magyarországon lakóhellyel nem rendelkező külföldi személy magyarországi kézbesítési meghatalmazottja címére feladott adóhatósági iratot a kézbesítés megkísérlésének napján kézbesítettnek kell tekinteni, ha a küldemény az adóhatósághoz a kézbesítés eredménytelensége miatt érkezik vissza. A dokumentumot a postai kézbesítés második megkísérlését követő ötödik munkanapon kell kézbesítettnek tekinteni, ha az adóhatósági iratot a posta a rá vonatkozó szabályoknak megfelelően „nem kereste” jelzéssel küldte vissza az adóhatóságnak.²⁶³

Hatósági adómegállapítás bejelentés vagy bevallás alapján

Az adókimutatás, illetve az adókiszabás az adózó bejelentése, bevallása, valamint adatszolgáltatása alapján történik, mely nemcsak egy adómegállapítási mód, hanem egy eljárási típus is. Az adóhatóság a fizetendő adóról, az adófizetés módjáról és idejéről, továbbá az adóalapról, az adómentességről vagy adókedvezményről a bevallás adatai alapján határoz.

Egyes helyi adók esetében a helyi adóhatóság hatósági adómegállapítás keretében állapítja meg az adót. A vagyonszerzési illetéket, továbbá az illetékekről szóló törvény szerint kiszabás alapján fizetendő eljárási illetéket az állami adó- és vámhatóság állapítja meg. A vagyonszerzési illeték esetében a határozat meghozatalára nyitva álló határidő 60 nap.

Ha az adózó bejelentése vagy bevallása hiányos, valótlan, illetve téves adatokat tartalmaz, akkor az adóhatóság legfeljebb 15 napos határidő tűzésével az adózót hiánypótlásra hívja fel, és arra tekintettel állapítja meg az adót. Az önkormányzati adóhatóság az adót a közhiteles

²⁶² Air. 76–77. §.

²⁶³ Air. 79. §.

nyilvántartások alapulvételével is megállapíthatja, ha a rendelkezésére álló adatok ismeretében a tényállás tisztázott.²⁶⁴

Utólagos adómegállapítás

Ha az adóhatóság az ellenőrzése során adókülönbözetet tár fel, azt utólagos adómegállapítás keretében állapítja meg 60 napon belül. A hatósági eljárás kezdő időpontjának a jegyzőkönyv, kiegészítő jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének napját, adózói észrevétel esetén a jegyzőkönyvre tett észrevétel beérkezésének napját kell tekinteni. A hatósági eljárás végén az adóhatóság határozatot hoz, amelyben megállapítja a bevallott vagy bevallani elmulasztott, valamint az ellenőrzés során feltárt adó alapját, különbözetét, a feltárt jogszabálysértés jogkövetkezményeit, továbbá kötelezi az adózót a megállapított adókülönbözet és a kirótt jogkövetkezmények teljesítésére, valamint teljesítési határidő tűzésével az ellenőrzés során feltárt szabálytalanságok, mulasztások megszüntetésére kötelez.²⁶⁵

Az adó soron kívüli megállapítása

Ez egy olyan, az adó megállapítására irányuló speciális eljárás, amelyre év közben, azaz nem az adómegállapításra előírt időszakban, a NAV által hozott határozat keretében kerül sor. Kérelemre indul az eljárás abban az esetben, ha

- az adózó elhalálozik;
- az adózó külföldi letelepedés szándékával az országot elhagyja;
- ha a belföldön székhellyel, tartózkodási hellyel nem rendelkező adózó az adóévben azzal a szándékkal hagyja el az ország területét, hogy az adóév során adóköteles tevékenység vagy jövedelemszerzés céljából vissza nem tér;
- ha a magánszemély vitatja a munkáltatója, kifizetője által megállapított adót.²⁶⁶

²⁶⁴ Art. 141–143. §.

²⁶⁵ Art. 144–146. §.

²⁶⁶ Art. 147–149. §.

Az adó feltételes megállapítása

Az adópolitikáért felelős miniszter megállapítja az adózó kérelmére az általa közölt, jövőbeni ügylet áfakötelezettségét, illetve e kötelezettség hiányát, valamint jövőbeni ügyletnek nem minősülő, kérelemben konkrétan megjelölt ügylettel összefüggő társaságiadó-, személyijövedelemadó-, kisvállalatiadó- és helyi iparüzésiadó-kötelezettségek fennállását vagy azok hiányát. Az eljárás határideje 90 nap. Az eljárásban kötelező a szakmai képviselet.²⁶⁷

A feltételes adómegállapítás specialitása abban áll, hogy a meghozott határozat kötőereje a határozat kiadmányozását követő ötödik adóév utolsó napjáig tart – változatlan feltételek fennállása mellett –, azaz biztonságos adózási feltételeket teremt például egy külföldről betelepülni kívánó vállalkozás számára.

Az eljárás díjköteles, amelynek mértéke fő szabály szerint 5 millió forint, tartós feltételes adómegállapítás esetén 8 millió forint. Tartós feltételes adómegállapítás keretében kezdeményezhető a feltételes adómegállapítás társasági adót érintő részeinek jövőbeni jogszabályváltozásra tekintet nélküli alkalmazhatóságának megállapítása is.²⁶⁸

A szokásos piaci ár megállapítására irányuló eljárás

Az adózói kockázatok csökkentése érdekében az Art. lehetővé teszi, hogy az állami adóhatóság az adózó kérelmére határozatban állapítsa meg a kapcsolt vállalkozási viszonyban álló társaságok által egymás között megkötendő, jövőbeni ügyletben érvényesíthető szokásos piaci ár meghatározásakor alkalmazandó módszert, tényeket, körülményeket, valamint ha lehet, akkor a szokásos piaci árat. Ez is díjköteles eljárás, amelynek díja annyiszor 2 millió forint, ahány oldalú eljárást kezdeményeztek a felek.²⁶⁹

A kockázatelemzési eljárás

Az adóhatóság az adókötelezettségek teljesítésével összefüggő kockázatok azonosítása, valamint az azonosított kockázatok fennállásának kizárása

²⁶⁷ Art. 164–166. §.

²⁶⁸ Art. 171. §.

²⁶⁹ Art. 174. §.

vagy megállapítása érdekében kockázatelemzést végez. A feltárt kockázat megszüntetése érdekében az adóhatóság támogató eljárást indít; az adózót ellenőrzésre kiválasztja vagy büncselekmény megelőzése, az adott büncselekmény felderítése, folytatásának megakadályozása érdekében tájékoztatja az állami adó- és vámhatóság nyomozó hatóságát.²⁷⁰

A fizetési halasztás és a részletfizetés engedélyezése

A fizetési könnyítés két formáját, a fizetési halasztást és a részletfizetést ismeri az adóigazgatás. Az adó egy későbbi időpontban történő teljesítésének engedélyezésével – nem elengedésével – előmozdítható az adófizetés hatékonysága. Az ilyen eljárások mindig kérelemre indulnak. A fizetési könnyítést abban az esetben engedélyezi az adóhatóság, ha a fizetési nehézség a kérelmezőnek nem róható fel, vagy annak elkerülése érdekében az úgy járt el, ahogy az adott helyzetben tőle elvárható, és a fizetési nehézség átmeneti jellegű, tehát az adó későbbi megfizetése valószínűsíthető.²⁷¹

A kérelem elbírálása és a feltételek meghatározása során figyelembe kell venni a fizetési nehézség kialakulásának okait és körülményeit. Magánszemély adózó esetében a fizetési könnyítés a fenti két kitétel figyelmen kívül hagyásával is engedélyezhető, ha a kérelmező igazolja vagy valószínűsíti, hogy az adó azonnali vagy egyösszegű megfizetése családi, jövedelmi, vagyoni és szociális körülményeire tekintettel számára súlyos megterhelést jelent. Ugyanakkor azt is rögzíti az Art., hogy nem engedélyezhető fizetési könnyítés:

- a magánszemélyek jövedelemadójának előlegére és a levont jövedelemadóra;
- a beszedett adóra;
- a kifizető által a magánszemélytől levont járulékokra;
- az általános forgalmi adóról szóló törvény szerinti csoportos adóalany számára a csoportos adóalanyiség időszakában.

Fizetési könnyítés engedélyezése esetén fő szabály szerint késedelmi pótlékot is felszámol a hatóság, de méltányolható okból azt elengedheti. Ha a fizetési könnyítés – illetve az alábbi pontban szereplő – adómérséklés iránti kérelmet benyújtó adózó a kérelem benyújtásakor megbízható

²⁷⁰ Art. 135–140. §.

²⁷¹ Art. 198. §.

adóznak minősül, a kérelmével egyidejűleg annak sürgösségi eljárásban történő elbírálására irányuló kérelmet is előterjeszthet, amelynek ügyintézési határideje 15 nap. Fontos megjegyezni, hogy ha a kedvezmény feltételeit vagy az esedékes részletek befizetését nem teljesíti az adózó, a kedvezmény érvényét veszti, és a tartozás járulékaival együtt egy összegben esedékessé válik.²⁷²

Az adómérséklés

Adómérsékléskor a fizetendő adó egy meghatározott részének vagy egészének elengedéséről, azaz az eredeti fizetési kötelezettség összegének csökkentéséről van szó. Az adóhatóság a magánszemély kérelme alapján, az őt terhelő adótartozást – a kifizető által a magánszemélytől levont adó- és járuléktartozás, valamint a beszedéssel megállapított adó kivételével –, továbbá a bírság- vagy pótléktartozást mérsékelheti vagy elengedheti, ha azok megfizetése az adózó és a vele együtt élő közeli hozzátartozók megélhetését súlyosan veszélyezteti. Az adóhatóság az adómérséklést, az adózó teljesítőképességéhez mérten, az adótartozás egy részének megfizetéséhez kötheti.²⁷³

10.2. Jogorvoslatok az adóhatósági eljárásban

Mindenképpen szólni kell az adóhatóság döntéseihez kapcsolódó jogorvoslati lehetőségekről. Előfordulhat, hogy a döntés meghozatalakor az adóhatóság nem vett valamilyen tény, bizonyítási eszközt figyelembe, jogszabálysértő módon járt el, vagy egyéb okból kifolyólag nem megfelelő határozatot vagy végzést hozott, ezt akár maga az adóhatóság, akár az adózó is észlelheti.

Az adóhatóság határozata ellen önálló jogorvoslatnak van helye, míg végzése ellen önálló jogorvoslatra csak akkor van mód, ha azt a törvény lehetővé teszi, egyéb esetben a végzés elleni jogorvoslati jog a határozat, ennek hiányában az eljárást megszüntető végzés ellen igénybe vehető jogorvoslat keretében gyakorolható.²⁷⁴ Jogorvoslati eljárás az Air. értelmé-

²⁷² Art. 200. §.

²⁷³ Art. 201. §.

²⁷⁴ Air. 118. §.

ben kérelemre és hivatalból is indulhat. Kérelemre induló jogorvoslati eljárások:

- a fellebbezési eljárás;
- a felügyeleti eljárás és
- a közigazgatási per.

Hivatalból induló jogorvoslati eljárások:

- a döntés módosítása vagy visszavonása;
- az ügyészségről szóló törvény szerinti ügyészi felhívás és fellépés;
- a felügyeleti eljárás.²⁷⁵

10.2.1. A határozat, végzés módosítása és visszavonása

Az adóhatóság a felettes szerv vagy a közigazgatási bíróság által még el nem bírált jogszabálysértő döntését, illetve a közigazgatási perrel érintett, de még el nem bíralt jogszabálysértő döntésrészét módosítja vagy visszavonja. Az adóhatóság a döntést az adózó terhére egy alkalommal módosíthatja.

Érvényesül ugyanakkor a súlyosítás tilalma, miszerint a módosító vagy visszavonó döntés kiadmányozására az adózó terhére a döntés véglegessé válásától számított egy éven belül, az adózó javára az adó megállapításához való jog elévüléséig van lehetőség. A súlyosítási határidő leteltét követően nem lehet az adózó javára szóló, visszavont döntéssel azonos joggalapon nyugvó, az adózó terhére szóló új döntést hozni. Az adózó terhére történő módosítás korlátozása nem érvényesül, 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 döntést hozó adóhatóság dolgozója a kötelességét a büntetőtörvénybe ütköző módon szegte meg úgy, hogy ez a döntés meghozatalát befolyásolta, és ezt a bíróság büntetőügyben hozott jogerős ítélete megállapította; vagy
- az adózó rosszhiszemű volt.²⁷⁶

²⁷⁵ Air. 119. §.

²⁷⁶ Air. 120. §.

10.2.2. A fellebbezés

Az adózó, illetve az, akire a határozat rendelkezést tartalmaz, az ügy érdemében hozott elsőfokú határozat ellen fellebbezhet. A határozathozatal előtt hozott végzés csak a határozat ellen benyújtott fellebbezéssel támadható meg, kivéve, ha a végzés elleni önálló fellebbezést az Air. megengedi. Önállóan fellebbezhetők például az eljárást megszüntető, a kérelmet visszautasító, az iratbetekintési jog korlátozását elrendelő vagy épp az eljárási bírságot kiszabó végzések.²⁷⁷

A fellebbezést és a fellebbezést alátámasztó bizonyítékokat az írásba foglalt döntés közlésétől számított 15 napon belül – utólagos adómegállapítás esetén 30 napon belül – lehet előterjeszteni annál a hatóságnál, amelyik a megtámadott határozatot hozta.²⁷⁸

Változás 2018-tól, hogy a fellebbezésben és a fellebbezés alapján indult eljárásban nem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékra hivatkozni, amelyről a fellebbezésre jogosultnak az elsőfokú döntés meghozatala előtt tudomása volt, azonban a bizonyítékot az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő, a tényre nem hivatkozott.²⁷⁹ Ez fokozottabb körültekintést vár el az adózótól.

Az adóhatóságnak a fellebbezést az ügy összes iratával, a fellebbezés beérkezésének napjától számított 15 napon belül, fel kell terjesztenie a felettes szervéhez, az arról kialakított álláspontjával együtt. A felettes szerv a fellebbezéssel megtámadott döntést és a döntéshozatal megelőző eljárást megvizsgálja, tekintet nélkül arra, hogy ki és milyen okból fellebbezett. Ha a döntéshozatalhoz nincs elég adat, vagy a tényállás további tisztázása szükséges, akkor a felettes szerv a döntés megsemmisítése mellett az ügyben első fokon eljáró adóhatóságot új eljárásra utasíthatja, vagy a tényállás kiegészítése iránt maga intézkedhet, amelynek keretében az első fokon eljáró adóhatóságot – érdemi döntés meghozatala nélkül – a szükséges eljárási cselekmények elvégzésére utasíthatja.

A felettes szerv a határozat ellen irányuló fellebbezést határozattal, a végzés ellen irányuló fellebbezést végzéssel bírálja el. A felettes szerv a korábbi döntést helybenhagyhatja, megváltoztathatja vagy

²⁷⁷ Air. 122. §.

²⁷⁸ Air. 124. § (1) bek.

²⁷⁹ Air. 124. § (3) bek.

megsemmisítheti. Ha törvény eltérően nem rendelkezik, a fellebbezésnek a döntés végrehajtására halasztó hatálya van.²⁸⁰

Ha a jogorvoslati kérelemmel megtámadott döntés részben jogszabálysértő, és ezért új eljárásra utasításnak van helye, a jogorvoslati kérelmet elbíráló felettes szerv csak a jogszabálysértő megállapítások, intézkedések tekintetében rendeli el az új eljárást, egyebekben a döntést helyben hagyhatja vagy megváltoztathatja. A felettes szerv döntésében meghatározza az új eljárásban vizsgálandó körülményeket, illetve az adót, a költségvetési támogatást és a bevallási időszakot, amelyre az új eljárás kiterjed. Ebben az esetben is érvényes a fellebbezésnél tárgyalt új szabály, miszerint nem lehet olyan tényre, bizonyítékra hivatkozni az új eljárás keretében, amelyről az adózónak az elsőfokú döntés meghozatala előtt már tudomása volt. Erre és ennek jogkövetkezményeire külön fel kell hívni az adózó figyelmét. Iratpótlás elmulasztása esetén az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés akadályozása miatt mulasztási bírságot szabhat ki.²⁸¹

10.2.3. A felügyeleti intézkedés

A felettes adóhatóság kérelemre vagy hivatalból, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter hivatalból felügyeleti intézkedést tesz, ha az ügyben eljáró adóhatóság határozata, önálló fellebbezéssel megtámadható végzése, intézkedése jogszabálysértő, vagy azok meghozatalára jogszabálysértő módon nem került sor. A felügyeleti intézkedés iránti kérelem 2018-tól csupán egy alkalommal, a döntés véglegessé válásától számított egy éven belül nyújtható be.

Az adópolitikáért felelős miniszter, illetve a NAV-ot irányító miniszter abban az esetben jár el, ha a felettes adóhatóság az ügyben már döntést hozott, ugyanakkor sem ők, sem a felettes adóhatóság nem tehetnek felügyeleti intézkedést, ha az adóhatóság döntését vagy annak részét a közigazgatási bíróság már elbírálta.

Az adóhatóság az erre irányuló felhívásától számított 15 napon belül köteles az iratokat felterjeszteni a felügyeleti intézkedést gyakorlónak. A felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter a jogszabálysértő határozatot

²⁸⁰ Air. 125–127. §.

²⁸¹ Air. 129. §.

megváltoztathatja, megsemmisítheti, szükség esetén új eljárás lefolytatását rendelheti el, vagy az elsőfokú adóhatóságot eljárás lefolytatására utasíthatja. A felettes adóhatóság a felügyeleti intézkedés iránti kérelmet visszautasíthatja, ha a döntés ellen közigazgatási per van folyamatban, a felügyeleti intézkedést azonban mellőzi, ha jogszabálysértés nem állapítható meg.

Itt is érvényesül a súlyosítási tilalom, s ennek keretében nem hozható olyan döntés, amely az adókötelezettséget, az adó alapját, az adó összegét, a költségvetési támogatás alapját, összegét az adózó terhére változtatja meg. Ha a felügyeleti intézkedést gyakorló megállapítása szerint a felülvizsgált határozat súlyosításának lenne helye, akkor a jogszabálysértő határozatot megsemmisíti, és új eljárás lefolytatását rendeli el.²⁸²

10.2.4. A közigazgatási per

Az adózó, az önálló fellebbezéssel nem támadható végzések kivételével, a véglegessé vált döntés ellen indíthat közigazgatási pert. 2018-tól kezdve a másodfokú adóhatósági végzések egy része ellen is kezdeményezhető közigazgatási per. Fellebbezéssel támadható döntés esetén közigazgatási per csak akkor indítható, ha az arra jogosultak valamelyike fellebbezett, és a fellebbezést elbírálták.

Ha a jogsértés megszüntetésére felszólító ügyészi felhívásban megállapított határidő eredménytelenül eltelt, az ügyész közigazgatási pert indíthat az adóhatóság véglegessé vált döntése ellen, vagy az adóhatóság eljárási kötelezettségének elmulasztása esetén az adóhatóság eljárásra kötelezése iránt. Az adóhatósági döntés elleni közigazgatási perben egyezségnek nincs helye.²⁸³ A részletszabályokat a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény határozza meg.

10.2.5. Az ügyészi felhívás

Speciális jogorvoslati lehetőség, hogy ha az ügyész az ügyészségről szóló törvény alapján felhívással él, vagy sikertelen felhívás esetén fellép.

²⁸² Air. 128. §.

²⁸³ Air. 130. §.

Az adóhatóság az ügyész által kifogásolt döntését korlátozás nélkül módosíthatja (megváltoztathatja), illetve visszavonhatja (megsemmisítheti), akkor is, ha jogszabály ezt egyébként korlátozza vagy nem teszi lehetővé.²⁸⁴

10.3. Vissza az esethez

A fenti esetben a NAV megállapította, hogy mind az értékesítő, mind a vevő maradéktalanul teljesítette a szerződésben vállalt kötelezettségét, és a felek érvénytelenségi ok nélkül bontották fel a szerződést. Az adóhatóság első és másodfokon is kimondta, hogy az eredeti szerződés az áfatörvény szerint teljesült, így nem a szerződés felbontásáról, hanem visszaértékesítésről van szó. Ezért sztornó számla kiállításának nincs helye, helyette az adózónak, aki az alapügyben eladó volt, az alapügylet vevőjétől kell számlát kapnia. A NAV másodfokú határozata ellen benyújtott keresetre a bíróság is osztotta az adóhatóság álláspontját. A bíróság hangsúlyozta, hogy az áfatörvény rendelkezései szerint az ingatlan visszavásárlása új termékértékesítésnek minősül, amiről az eladónak, az eredeti vevőnek kell számlát kiállítania. A bíróság hivatkozott továbbá a KGD2009.128. számú eseti döntésre is, amelyben a Kúria egyértelmű álláspontja az volt, hogy az áfa rendszerében a megvalósult adásvételi szerződést utóbb nem lehet a számla helyesbítésével megszüntetni, mivel az új szerződésnek minősül.

10.4. Önellenőrző kérdések

- Mi az adóbevallási tervezet?
- Hogyan határozható el az adólevonás és az adóbeszedés technikája?
- Milyen adóhatósági eljárástípusokat ismer?
- Milyen feltételek mellett állapíthat meg fizetési könnyítést az adóhatóság?
- Mikor és hogyan élhet a fellebbezés lehetőségével az adózó?

²⁸⁴ Air. 131. §.

10.5. Érdekességek

- Alkotmányos jogorvoslat adóeljáráásban. Az Alkotmánybíróság megsemmisítette a Kúria adóbírsággal kapcsolatos ítéletét a 22/2017. AB (IX. 11.) számú határozatában: <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=A17H0022.AB×hift=ffffff4&txtreferer=00000001.TXT> (Letöltve: 2018. 03. 12.)
- Az idegenforgalmi adó beszédésével kapcsolatos tájékoztatót tett közzé Eger városa, melyben az általános szabályok mellett speciálisan leírják, hogyan kell teljesíteni az adókötelezettséget: http://eger.hu/public/uploads/tajekoztato-szallashely-szolgaltatok-reszere-2016_5698bd55e429d.pdf (Letöltve: 2018. 04. 11.)
- A NAV tájékoztatója az adóbevallási tervezetről, közérthetően, határ-időekkel: www.nav.gov.hu/nav/szja/szja (Letöltve: 2018. 03. 26.)

Felhasznált irodalom

HERICH György (2018): *Adótan*. Pécs, Penta Unió.

SIMON István szerk. (2012): *Pénzügyi jog II*. Budapest, Osiris.

2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról

2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről

<https://ado.hu/rovatok/ado/uj-art-megvaltozik-az-adozas-vilaga> (Letöltve: 2018. 03. 28.)

www.nav.gov.hu/nav/tudjon_rola/Az_ingatlan_adasvetel20180322.html (Letöltve: 2018. 03. 25.)

11. FEJEZET

Ellenőrzés az adóigazgatási hatósági eljárásban

Varga Judit²⁸⁵

Eset

Az adóhatóság (alperes) a felperes kft.-nél 2009. október havi általános-forgalmiadó- (áfa-) bevallásának utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés lefolytatását rendelte el. Az ellenőrzést lefolytató adóhatóság 2010. szeptember 2-án kelt értesítésében tájékoztatta a felperest az ellenőrzés elrendeléséről, egyúttal idézte személyes megjelenésre, továbbá felhívta a figyelmét arra, hogy az ellenőrzés az értesítés kézbesítésével kezdődik, amely időponttól a vizsgálat alá vont adó a vizsgált időszak vonatkozásában önellenőrzéssel nem helyesbíthető. Az értesítést a felperes nevében a vezető vette át, aki aláírásával igazolta az átvételt, cégbélyegzőt azonban nem használt.

Ezt követően a felperes képviselőjében eljáró ügyvéd telefonon közölte az alperes adóhatósággal, hogy a felperes kft. ügyvezetője külföldi tartózkodás miatt a megjelölt időpontban nem tud megjelenni, és két héttel későbbi időpont kitűzését kérte.

Az ellenőrzést folytató adóhatóság a felperes ügyvezetőjét 2010. november 29. 9.00 órára ismét megidézte, amelyről szóló végzést a felperes alkalmazottja aláírásával és cégbélyegző használatával igazolva vett át 2010. november 19-én.

A felperes ezek után 2010. november 27-én 2009 októberére vonatkozó bevallást nyújtott be. E bevallás feldolgozása során az adóhatóság megállapította, hogy ellenőrzéssel érintett időszakra vonatkozik, s ezért a felperes bevallását az adóhatóság határozattal elutasította.

A felperes fellebbezéssel élt, amelyben előadta, hogy az adóeljárás-megindító értesítést nem az ügyvezető, illetve az aláírásra jogosult vette

²⁸⁵ Varga Judit egyetemi adjunktus, DE ÁJK Pénzügyi Jog és Közmenedzsment Tanszék.

át, az ügyvezető külföldi tartózkodása miatt. Hivatkozott arra is, hogy az érintett adóbevallás az elkészültét követően haladéktalanul benyújtásra került, s csak ezt követően vette kézhez az ügyvezető az ellenőrzés megindításáról szóló végzést. Az alperes adóhatóság a korábbi – felperes bevallását elutasító – határozatát helybenhagyta, ezért a felperes később bírósághoz fordult.

Forrás: Kúria Kfv.35227/2012/2. számú határozat

Kapcsolódó kérdések

- Ön szerint a felperes eljárása jogszerű volt? Válaszát indokolja!
- Mely körülmények tisztázása szükséges az előző kérdés megválaszolásához?
- 2018. január 1-jén hatályba lépett új adóigazgatással összefüggő jogszabályok alapján a Kúria hozhatna-e ugyanolyan döntést, mint 2012-ben?

11.1. Az adóigazgatási eljárásban zajló ellenőrzés célja és típusai

Az adóigazgatási eljárásra nem feltétlenül kerül sor, ha mégis, akkor az fő szabály szerint – de nem minden esetben – ellenőrzéssel veszi kezdetét. Az adóhatóság rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban részt vevő más személyeket. Az adóigazgatási eljárásban zajló ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy előbbi kötelezettségek megsértésének megállapítása, valamint a kötelezettségek teljesítésének előmozdítása.²⁸⁶

Az ellenőrzést több szempont szerint lehet csoportosítani (SIMON 2012, 108–109). Az *ellenőrzés helye* szerint megkülönböztethetjük az adóhatóság hivatali helyiségében zajló ellenőrzést és a helyszíni ellenőrzést. Ha a csoportképzést az *ellenőrzés terjedelme* szerint végezzük el, akkor megállapítható, hogy létezik az adózási időszakot átfogó, azt lezáró ellenőrzés, illetve céllenőrzés – a jelenlegi rendszerben ilyen a jogkövetési vizsgálat –, mely ellenőrzéssel lezárt időszakot nem keletkeztet, az csupán

²⁸⁶ 2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (a továbbiakban: Air.) 86. §.

egyed adókötelezettségek ellenőrzésére irányul. Az *ellenőrzést lefolytatók személyét* tekintve létezik olyan ellenőrzés, amelyet az elsőfokú adóhatóság folytat le, míg másokat az elsőfokú adóhatóságok felettes szervei végeznek el. Az *ellenőrzés tárgya szerint* is vizsgálódhatunk, amely szerint az adóhatóság ellenőrizhet adóval, illetékkel, állami garanciával, költségvetési támogatással stb. összefüggő kötelezettségeket. Az ellenőrzés továbbá tipizálható az *elrendelés oka szerint* is. Ez alapján beszélhetünk kötelező ellenőrzésről, amelyre törvényi rendelkezés alapján kerül sor, ekkor az adóhatóság köteles lefolytatni az ellenőrzést, nem mérlegelhet. Jelenleg az adóellenőrzés lefolytatásának négy kötelező esetét említi meg az Air. Ez alapján kötelező adóellenőrzést lefolytatnia az adóhatóságnak

- kockázatos adózóval szemben, ha annak végelszámolását rendelték el;
- az Állami Számvevőszék (a továbbiakban: ÁSZ) elnökének megkeresése alapján;
- az adópolitikáért felelős miniszter utasítása nyomán és
- a helyi önkormányzat képviselő-testületének határozata alapján az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó adók esetén.²⁸⁷

Az ÁSZ elnöke, illetve a helyi önkormányzat képviselő-testülete kapcsán azonban létezik egy törvényi korlátozás, hisz előbbiek csak akkor kezdeményezhetnek ellenőrzést, ha a rendelkezésre álló adatok, körülmények arra utalnak, hogy az adóhatóság a megkülönböztetés nélküli eljárás elvét megsértette.²⁸⁸

Az ellenőrzésre azonban kiválasztás alapján is sor kerülhet, ekkor az adóhatóság vagy célzott kiválasztási rendszer alkalmazása alapján, vagy egyedi kockázatelemzési eljárás eredményeként dönt az adózó ellenőrzésre való kiválasztása mellett.

Az Air. az ellenőrzés három alaptípusát különbözteti meg jelenleg: az adóellenőrzést, a jogkövetési vizsgálatot és az ismételt ellenőrzést. E három ellenőrzési formán kívül a törvény nevesít még más, speciális ellenőrzési típusokat is, mint a felüellenőrzést, a központosított ellenőrzést vagy a kiegészítő ellenőrzést. Ám ezek vagy az adóellenőrzés, vagy az ismételt ellenőrzés altípusainak számítanak.

Az *adóellenőrzés* ellenőrzéssel lezárt időszakot keletkeztet. Irányulhat adó, illetve költségvetési támogatás alapjának, összegének megállapítására.

²⁸⁷ Air. 87. § (1) bek.

²⁸⁸ Air. 87. § (2) bek.

Ennek keretében az adóhatóság az adómegállapítási, adóbevallási kötelezettség teljesítését vizsgálja. Teheti mindezt adónként, támogatásonként, illetve időszakonként külön-külön vagy egyidejűleg több adóra, valamint költségvetési támogatásra.²⁸⁹

A *jogkövetési vizsgálat* nem keletkeztet ellenőrzéssel lezárt időszakot, az a bevallási időszak lezárását megelőzően is lefolytatható. Ennek keretében az adóhatóság ellenőrizheti, hogy az adózó eleget tett-e a törvényben előírt egyes adókötelezettségeinek, azokat határidőben, illetve megfelelő módon teljesítette-e. A jogkövetési vizsgálat alkalmas adatgyűjtésre, illetve az adóhatóság és az adózók nyilvántartásaiban szereplő adatok, tények, körülmények valóság tartalmának, hitelességének megállapítására, valamint a gazdasági események valóságának vizsgálatára.²⁹⁰

Amennyiben már van egy adóellenőrzéssel lezárt bevallási időszak, és az adó, illetve költségvetési támogatás ismételt vizsgálatára volna szükség valamilyen okból kifolyólag, akkor az adóhatóság *ismételt ellenőrzést* folytathat le. Az Air. 92. §-a értelmében négy esetben kerülhet sor ismételt ellenőrzésre. Egyrészt akkor, ha az elsőfokú adóhatóság a korábbi ellenőrzés megállapításainak végrehajtását vizsgálja. Vagyis, amikor utóellenőrzés zajlik. Ismételt ellenőrzés lefolytatható az adózó kérelmére, ha az adózó által feltárt új tény, körülmény merül fel, amelyek tisztázása a korábbi ellenőrzés eredményét módosítanák, feltéve, hogy eme új tényeket, körülményeket az adózó korábban nem ismerte (nem állt rendelkezésére), és jóhiszemű joggyakorlás esetén azokat nem is ismerhette (nem állhattak rendelkezésére). Harmadrészt akkor van helye, ha az adóhatóság rendelkezésére álló adatok szerint az ismételt ellenőrzés lefolytatása ellátási jogosultságot teremtene. Az adóhatóság felüellenőrzés keretében is ismételt ellenőrzést végez. A felüellenőrzés az ismételt ellenőrzés egy speciális esete, amelyet az eredetileg első fokon eljáró adóhatóság felettes szerve folytatja le akkor, ha:

- az adópolitikáért felelős miniszter azt elrendeli;
- az ÁSZ elnöke azt kezdeményezi;
- az önkormányzat képviselő-testülete azt kezdeményezi;²⁹¹
- az állami adó- és vámhatóság vezetője erre utasítást ad;

²⁸⁹ Air. 90. §.

²⁹⁰ Air. 91. §.

²⁹¹ Erre csak az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó ügyek kapcsán kerülhet sor.

- az adóhatóság tudomást szerez új – korábbi adóellenőrzés során nem ismert – tényről, adatról, bizonyítékról, amely az adó megállapítását befolyásolja és a felüellenőrzés lefolytatására ez alapján az állami adó- és vámhatóság vezetője utasítást ad. Önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó adó esetén az önkormányzati adóhatóság döntései elleni fellebbezések elbírálására jogosult szerv vezetőjének utasítására van szükség.²⁹²

Eme utolsó esetben felüellenőrzés nem rendelhető el, ha az elrendelés feltételeinek meglététől számítva hat hónap már eltelt. A felüellenőrzés keretében meghozott határozattal szemben fellebbezést a felüellenőrzés lefolytatását végző szervhez kell benyújtani, amelyet elbírálni az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter, illetve az adópolitikáért felelős miniszter fog.²⁹³

11.2. Ellenőrzés megindulása, határidők az adóigazgatási ellenőrzés során

Ahogy az a 11.1.-es pontban szerepel, bizonyos esetben az adóhatóság köteles adóellenőrzést lefolytatni, más esetben viszont az adóhatóság dönti el, hogy melyek azok az adózók, akiket/amelyeket ellenőrzésre kiválaszt.

Akár kötelező az ellenőrzés, akár kiválasztás alapján kerül rá sor, az ellenőrzés megindításának többféle módja lehetséges. Az egyik út, hogy az adóhatóság az adózónak előzetes értesítést küld az ellenőrzés indításáról, ebben az esetben az ellenőrzés az előzetes értesítés kézbesítésének napján veszi kezdetét, a határidők e naptól számítódnak. Amennyiben az adóhatóság az előzetes értesítés mellőzése mellett dönt – amely gyakran megesik –, akkor az ellenőrzés a megbízólevél kézbesítésével a kézbesítés napján, ennek mellőzése esetén a megbízólevél egy példányának átadásával, az átadás napján veszi kezdetét. Amennyiben általános megbízólevelet állított ki az adóhatóság, akkor az általános megbízólevél bemutatásával, e dokumentum bemutatásának napján veszi kezdetét az ellenőrzés. A megbízólevél jelentősége abban áll, hogy ez az irat, amely tartalmazza az ellenőrzést végző adóhatóság megnevezését, az ellenőrzés alá vont

²⁹² Air. 93. § (1) bek.

²⁹³ Air. 93. § (3)–(4) bek.

adózó nevét, az ellenőrzés típusát és adóellenőrzés esetén az ellenőrzés alá vont adónem és időszak megjelölését. Az ellenőrzést végzőt felhatalmazza az ellenőrzési cselekmények lefolytatására, az adózót pedig tájékoztatja. Amennyiben az adózó vagy az adózó képviselője, meghatalmazottja, illetve foglalkoztatottja megtagadja a megbízólevél átvételét, akkor az ellenőrzés két hatósági tanú jelenlétében, azok aláírásával ellátott jegyzőkönyv felvételével veszi kezdetét.²⁹⁴ Az ellenőrzés megindulása után az adózó nem gyakorolhatja az ellenőrzés alá vont adó, költségvetési támogatás vonatkozásában az önellenőrzési jogát.

Az adóellenőrzés és az ismételt ellenőrzés lefolytatására fő szabály szerint 90 nap áll az adóhatóság rendelkezésére, kivéve a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók esetén, mely adózók vizsgálatára 120 napot biztosít az Air. Az adóhatóságnak 120 napja van a központosított ellenőrzés lefolytatására is. A központosított ellenőrzés az adóellenőrzés speciális esete, amely a központi költségvetés bevételeit különösen veszélyeztető adózói jogsértések felderítését és a jogszerű állapot helyreállítását szolgálja. Központosított ellenőrzés lefolytatására az állami adó- és vámhatóság vezetőjének utasítására kerülhet sor, mely utasítást saját hatáskörben eljárva vagy más hatóság megkeresésére is kiadhatja. A központosított ellenőrzés elrendelésének eseteit a 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet²⁹⁵ 76. §-a sorolja fel. A jogkövetési vizsgálat lefolytatására rendelkezésre álló idő fő szabály szerint 30 nap. Az előbb említett határidőkhöz képest hosszabb határidőt csak a törvény, rövidebbet más jogszabály is meghatározhat.

Az ellenőrzésre nyitva álló határidő meghosszabbítható, az adóhatóság az erről szóló döntéséről végzést hoz. A határidő meghosszabbításáról első körben az ellenőrzést végző adóhatóság vezetője dönthet, aki indokolt esetben egyszer, maximum 90 nappal – jogkövetési vizsgálat esetén legfeljebb 30 nappal – hosszabbíthatja meg az ellenőrzésre nyitva álló határidőt. Ha az ellenőrzést végző adóhatóság vezetője által meghosszabbított határidő még mindig nem volna elég a tényállás feltárására, akkor az ellenőrzést végző adóhatóság indokolt kérelmére, rendkívüli körülmények által indokolt esetben a felettes szerv egyszer, legfeljebb 90 nappal további határidő-hosszabbításról dönthet. Amennyiben a felettes szerv által meghosszabbított határidő sem volna elég, akkor – ha az ügy az állami

²⁹⁴ Air. 96. §.

²⁹⁵ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet az adóigazgatási eljárás részletszabályairól.

adó- és vámhatóság hatáskörébe tartozó – az állami adó- és vámhatóság vezetője egyszer, rendkívüli körülmények által indokolt esetben, a felettes szerv által jóváhagyott és indokolt kérelemre legfeljebb 90 nap hosszabbítást rendelhet el. Ha az ügy az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozik, előbbi döntés meghozatala az adópolitikáért felelős miniszter hatáskörébe esik.

A jogalkotó törvényi szinten rögzíti azt is, hogy mely esetekben van helye az ellenőrzési határidő meghosszabbításának. A rendelkezésre álló határidő meghosszabbítható, ha

- az adózó az ellenőrzés lefolytatását akadályozza;
- a jogai gyakorlásában akadályozott természetes személy adózó kéri az ellenőrzés megkezdésének vagy az ellenőrzési cselekmény lefolytatásának halasztását;
- az adózó iratai hiányosságuk, rendezetlenségük, pontatlanságuk okán alkalmatlanok az adókötelezettség megállapítására;
- az adózó által előterjesztett iratok hiteles fordítására kerül sor;
- az ellenőrzés lefolytatására nyitva álló határidő nem elegendő a tényállás tisztázásához, a bizonyítási eljárás lefolytatásához.²⁹⁶

Az adóigazgatási rendtartásról szóló törvény megjelöli az ellenőrzés maximális időtartamát is, amely szerint az ellenőrzés nem lehet több 365 napnál, cégbejegyzéshez nem kötött adózók (kivéve csoportos adóalanyok és áfaregisztrált alanyok) és megbízható adózók esetén pedig az ellenőrzés legfeljebb 180 napig tarthat.²⁹⁷ Ha az ellenőrzési határidő lejár, akkor azt követően már az adóhatóság ellenőrzési cselekményt nem folytathat, az ellenőrzést le kell zárnia.

Nagyon lényeges, hogy az adóhatóság csak az adómegállapításhoz, illetve költségvetési támogatáshoz való jog elévülési idején belül indíthat ellenőrzést az adózóval szemben.²⁹⁸ Az adómegállapításhoz való jog annak a naptári napnak az utolsó napjától számított öt év elteltével évül el, amikor az adóról bevallást, bejelentést vagy adatbejelentést kellett volna tenni, illetve – előbbieik hiányában – az adót be kellett volna fizetni. Fő szabály szerint – ha törvény másként nem rendelkezik – a költségvetési támogatás igényléséhez, illetve a túlfizetés visszaigényléséhez való jog annak

²⁹⁶ Air. 95. §.

²⁹⁷ Air. 94. §.

²⁹⁸ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 78. §.

a naptári évnek az utolsó napjától számított öt év elteltével évül el, amelyben az igényléshez való joga az adózónak megnyílt. Az adómegállapításhoz való jog hat hónappal meghosszabbodik, ha az adóbevallással vagy az adatbejelentéssel késedelembe esik az adózó, és az adómegállapításhoz való jog elévülési idejéből kevesebb mint hat hónap van hátra. Szintén hat hónapos hosszabbodás történik a költségvetési támogatás igénybevételekor, ha a költségvetési támogatás igényléséhez való jog elévülési ideje kevesebb mint hat hónap van hátra. Az adómegállapításhoz való jog elévülését az önellenőrzési jog gyakorlása megszakítja. Az adómegállapításhoz való jog elévülése pedig nyugszik, ha az adóhatósági határozattal szemben közigazgatási pert indítottak. Ekkor a másodfokú adóhatóság határozatának véglegessé válásától a bírósági határozat jogerőre emelkedéséig tart az elévülés nyugvása. Hasonlóan nyugszik az elévülés a felülvizsgálat esetén, a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig.²⁹⁹

11.3. Az ellenőrzés lefolytatása

Az ellenőrzés során az adóhatóság feladata a tényállás tisztázása és bizonyítása. Fő szabály szerint a bizonyítási teher az adóhatóságé. Kivételes az, amikor a törvény az adózó kötelezettségévé teszi a bizonyítást. Lényeges, hogy az adóhatóság nemcsak az adózó terhére, hanem annak javára szolgáló tényeket is köteles feltárni, s az adózó terhére nem értékelhet nem bizonyított tényt, körülményt. Ez alól a becslés képez egyedül kivételt.³⁰⁰

A jogviszony eltérő minősítésének tilalma lényeges elv az ellenőrzés során, amely alapján ugyanazon vizsgálattal érintett, már minősített jogviszonyt nem minősítheti adózónként eltérően az adóhatóság, a vizsgált jogviszony egyik alanyánál korábban tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során.³⁰¹

Az adóhatóság számos eszközzel élhet a tényállás feltárása érdekében. Igénybe vehet *szakértőt*, amennyiben a szükséges szakértelemmel nem rendelkezik. *Ellenőrzést* folytathat *vállalkozási tevékenységet nem végző természetes személy lakásában*, ha az adókötelezettség a lakással kapcsolatos, vagy az adózó jövedelme a lakás

²⁹⁹ 2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről (a továbbiakban: Art.) 202–203. §.

³⁰⁰ Art. 99. §.

³⁰¹ Art. 100. §.

hasznosításából származik, vagy valószínű, hogy bejelentés nélkül végeznek egyéni vállalkozói tevékenységet a lakásban. Lehetősége van *iratokat bevonni*, ha alaposan feltehető, hogy az ellenőrzés alá vont iratokat megsemmisítik. De hivatali helyiségben való tanulmányozás érdekében más okból is sor kerülhet az iratok bevonására. Az adóhatóság a tényállás feltárása, bizonyítás lefolytatása érdekében az adózót határidő tűzésével *iratrendezésre* kötelezheti. Erre akkor van lehetőség, ha az adózó iratai nem alkalmasak az adókötelezettség megállapítására pontatlanságuk, rendezetlenségük, hiányosságuk okán. Az adóhatóság továbbá felhívhatja az adózót, ha az a tényállás tisztázása érdekében szükséges, *idegen nyelvű iratok hiteles fordításának* átadására (ide nem értve az angol, német és francia nyelvű iratokat). A számla- és nyugtaadási kötelezettség teljesítésének ellenőrzésére *próbavásárlást* végezhet az adóhatóság. Lehetősége van *mintavételre*, alkalmazhat *becslést*. A becslést az adóigazgatási jogszabályok bizonyítási eszközként kezelik, amely segítségével az adóhatóság valószínűsíti az adók, illetve költségvetési támogatások alapját. A becslés során az adóhatóság a rendelkezésére álló tényekből, körülményekből, adatokból indul ki. Akkor van lehetőség a becslés alkalmazására, ha

- az adó, illetve a költségvetési támogatás alapja más módon nem állapítható meg;
- az adóhatóság rendelkezésére álló adatok alapján alaposan feltehető, hogy az adózó iratai nem alkalmasak arra, hogy segítségével az adó, illetve a költségvetési támogatás alapját megállapítsák;
- ha a természetes személy valótlan, hiányos bevallást, illetve nyilatkozatot tett, vagy a nyilatkozattételt elmulasztotta.³⁰²

Az adózónak természetesen lehetősége van arra, hogy bizonyítsa, hogy az adó-, illetve költségvetési támogatás valós alapja különböző attól, mint amit az adóhatóság becslés segítségével, a számára rendelkezésre álló adatok alapján meghatározott.³⁰³

Az adóhatóságnak lehetősége van arra, hogy az Air-ban foglalt feladatainak ellátása érdekében felhívja a *természetes személyt személyazonosságának igazolására*, amennyiben a körülmények arra utalnak, hogy az illető adóköteles tevékenységet végez vagy abban közreműködik.

³⁰² 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 86. § (2) bek.

³⁰³ Air. 109. §.

Ebben az esetben az igazoltatott köteles természetes személyazonosító adatait hitelt érdemlően igazolni. Az igazoltatás csak a személyazonosság megállapításához szükséges ideig tarthat, és az igazoltattal az adóhatóság köteles közölni az igazoltatás okát. Amennyiben az illető megtagadja az igazoltatást, az adóhatóság a rendőrség közreműködését veheti igénybe.³⁰⁴ A rendőrség bevonására – rendőri intézkedés kezdeményezésére –, illetve a NAV hivatalos állományú, jelen lévő tagjainak útján kényszerítő eszközök igénybevételére is lehetősége van az adóhatóságnak az ellenőrzési eljárás zavartalanságának biztosítása érdekében.³⁰⁵

A tényállás feltárása és bizonyítása érdekében az adóhatóságnak módja van vállalkozási tevékenységgel összefüggésbe hozható helyszínt, helyiséget, járművet és annak rakományát *átvizsgálni*, ellenőrizni. Mint minden helyszíni ellenőrzés alkalmával az adózó akár személyesen, akár képviselője (meghatalmazottja) útján jelen lehet. Bár az átvizsgálást az ellenőrzést végző adóhatóság rendeli el, annak lefolytatásához az ügyész előzetes jóváhagyása szükséges. Amennyiben alapos okkal feltehető, hogy az ellenőrzés célját megghiúsítaná az átvizsgálás késedelmes lefolytatása, akkor az adóhatóság előzetes ügyészi jóváhagyás nélkül is lefolytathatja az átvizsgálást, amelyről utólag értesíti az ügyészséget. Azonban közjegyzői, ügyvédi, adószakértői, okleveles adószakértői, adótanácsadói, illetve könyvviteli szolgáltatást végző iroda átvizsgálására kizárólag előzetes ügyészi jóváhagyás után kerülhet sor.³⁰⁶

Az adóhatóság, ha kockázati tényezők indokolják, a termék azonosításának biztosítása érdekében *hatósági zárat* is elrendelhet, kivéve gyorsan romló terméket, illetve élő állatot szállító eszközre nézve.³⁰⁷

Amennyiben az a tényállás tisztázásához szükséges, az adóhatóság az adózó ellenőrzése során más adózó ellenőrzését is elrendelheti, ezt *kapcsolódó vizsgálatnak* nevezzük.³⁰⁸

Ezek alapján bizonyítási eszközöknek, illetve bizonyítékoknak tekinthetők az adóigazgatási ellenőrzés során az irat, a szakértői vélemény, az adózó (képviselője, alkalmazottja) nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, a próbavásárlás, a fel nem fedett próbavásárlás,

³⁰⁴ Air. 110. §.

³⁰⁵ Air. 111. §.

³⁰⁶ Air. 112. §.

³⁰⁷ Air. 113. §.

³⁰⁸ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 77. §.

a próbagyártás, a leltár, más adózók adatai, kapcsolódó vizsgálatok eredményei, más hatóság nyilvántartásaiból származó elektronikus adatok, információ vagy más nyilvánosan elérhető elektronikus adat. A felsorolás nem teljes, csupán a tipikus bizonyítási eszközök listájáról van szó.³⁰⁹

Az ellenőrzésre sor kerülhet a helyszínen. Helyszíni ellenőrzés csak akkor kezdhető meg, ha az adózó vagy az adózó képviselője (meghatalmazottja), előbbiek hiányában két hatósági tanú jelen van. Önálló tevékenységet folytató adózónál a helyszíni ellenőrzésre a tevékenységvégzés időszakában, azaz munkaidőben kell sort keríteni. Más adózók esetén 8 és 20 óra között kell szerét ejteni a helyszíni ellenőrzésnek. Előbbi szabályoktól az adózó kérelmére lehetőség van eltérni. Amennyiben az adóhatóság hivatali helyiségében kerül sor az ellenőrzésre, akkor azt hivatali időben kell elvégezni oly módon, hogy az adózó meghallgatására az adózó munkaidején kívül is lehetőség legyen.³¹⁰

11.4. Az adóhatóság jogai és kötelezettségei az ellenőrzés során

Az ellenőrzés során az adóhatóságot megillető jogosultságok az előző fejezet tartalmából levezethetők. A 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet azonban össze is foglalja őket, amely norma alapján az adóhatóság:

- az ellenőrzéshez szükséges helyiségekbe, helyszínre beléphet;
- vállalkozási tevékenységgel összefüggő járműveket, azok rakományát átvizsgálhatja;
- vizsgálhatja az iratok, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások tartalmát, a számításokat, tényeket, adatokat, körülményeket, munkafolyamatokat, szoftvereket, informatikai berendezéseket – az azokon tárolt, kezelt, továbbított adatokat is;
- felvilágosítást kérhet az adózótól, képviselőjétől, alkalmazottjától;
- az előbbi pontban nem említett személyektől nyilatkozatot kérhet;
- tisztázhatja az adóköteles tevékenységben részt vevők személyazonosságát, adóköteles tevékenységben való részvételük jogcímét;
- elrendelhet próbagyártást;

³⁰⁹ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 79. § (5) bek.

³¹⁰ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 78. §.

- az adózóval szerződéses kapcsolatban álló más adózónál kapcsolódó vizsgálatot rendelhet el;
- ha szükséges, akkor a tényállás tisztázásához más bizonyítást rendelhet el.³¹¹

Az adóhatóság széles körű jogosítványai gyakorlása mellett bizonyos kötelezettségek teljesítésére is köteles a tényállás tisztázására, bizonyítás lefolytatására irányuló ellenőrzés során. Ilyen, hogy az adóellenőr az ellenőrzés megkezdése előtt köteles magát és ellenőrzési jogosultságát igazolni, tájékoztatni az adózót az ellenőrzés típusáról, tárgyáról és várható időtartamáról. Lényeges, hogy az adóhatóság jogait oly módon köteles gyakorolni, hogy azzal az adózó gazdasági tevékenységét a lehető legkisebb mértékben korlátozza. Köteles az adóhatóság értesíteni az adózót a külföldi hatóság megkereséséről és a külföldi adóhatóság válaszána megérkezéséről. Az adóhatóság továbbá köteles az ellenőrzés során feltárt tényeket, körülményeket, adatokat értékelni; tájékoztatni megállapításairól az adózót, képviselőjét (meghatalmazottját), alkalmazottját; valamint köteles indokolni az adózó által felajánlott bizonyítékok visszautasítását.³¹²

11.5. Az adózó jogai és kötelezettségei az ellenőrzés során

Az adózót az ellenőrzés során megillető jogokról, illetve az őt terhelő kötelezettségekről a jogalkotó nem kormányrendeleti, hanem törvényi szinten – az Air.-ban – rendelkezett.³¹³ Az adózó jogosult ez alapján:

- meggyőződni az ellenőrzést végző személyazonosságáról és megbízásáról;
- jelen lenni az ellenőrzési cselekményeknél;
- gondoskodni képviselőről;
- betekinteni az ellenőrzés során keletkező iratokba (az adóhatósággal történt előzetes egyeztetés után);
- az iratok tartalmáról felvilágosítást kérni, azokra észrevételt tenni;
- előterjeszteni bizonyítási indítványt;
- jegyzőkönyv, határozat tartalmát megismerni;

³¹¹ 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 88. §.

³¹² 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 79. §.

³¹³ Air. 97. §.

- kifogással élni, ha az ellenőrzés határidejét az adóhatóság az adóhatóságnak felróható okból lépte túl;
- jogai gyakorlásában akadályozott természetes személy adózóként egy alkalommal az ellenőrzés megkezdésének vagy az ellenőrzési cselekmény lefolytatásnak elhalasztását kérni.³¹⁴

Az adózó az ellenőrzés során köteles:

- az adóhatósággal együttműködni;
- biztosítani az ellenőrzés feltételeit;
- nyilatkozatot tenni az adóhatóság felhívására;
- az adóhatóság rendelkezésére bocsátani az iratokat, az adózással összefüggő adatokat;
- megadni az adóhatóság részére az ellenőrzéshez szükséges tájékoztatást;³¹⁵
- bizonyítani az öt megillető adómentesség, adókedvezmény feltételeinek fennállását.³¹⁶

11.6. Az ellenőrzés befejezése

Amennyiben az ellenőrzési határidő letelik, és meghosszabbítására nem kerül (vagy már nem kerülhetett) sor, akkor az ellenőrzést le kell zárni. A határidő elteltét követően ellenőrzési cselekmény nem foganatosítható.

Az adóhatóság az ellenőrzés során megfogalmazott megállapításait jegyzőkönyvbe foglalja. Az ellenőrzés a jegyzőkönyv adózónak való átadásával fejeződik be. Ha a jegyzőkönyv kézbesítésére van szükség, akkor az ellenőrzés a jegyzőkönyv postára adásával, illetve elektronikus tárhelyen való elhelyezésének napján ér véget. Amennyiben az adóhatóság az ellenőrzést követően büntetőeljárást kezdeményez, erről külön jegyzőkönyvet vesz fel, amelyet az adózó részére nem ad át.

Sor kerülhet kiegészítő ellenőrzésre az adózó észrevétele alapján az észrevétel beérkezésétől – szóban előadott észrevétel esetén az észrevétel jegyzőkönyvbe foglalásától – számított 30 napig, jogkövetési vizsgálat

³¹⁴ Ezt az akadály megszűnéséig, legfeljebb 60 napig kérheti.

³¹⁵ Nem kötelezhető azonban az adózó az ellenőrzés során olyan nyilvántartás, összesítés, számítás elkészítésére, amelyre jogszabályban foglalt kötelezettsége egyébként nincs.

³¹⁶ Air. 98. §.

esetén 15 napig. A kiegészítő ellenőrzést az ellenőrzés befejezését követő 30 napon belül, az ok felmerülésétől számított 15 napig le kell folytatni. A kiegészítő ellenőrzésről az adóhatóság haladéktalanul értesíti az adózót, s az ellenőrzésről kiegészítő jegyzőkönyvet vesz fel.

A jegyzőkönyv mellett adóellenőrzés esetén a hatóság megállapításait határozatban rögzíti, más ellenőrzési típusok esetén határozatot csak akkor hoz, ha valamilyen kötelezettséget ír elő vagy jogkövetkezményt állapít meg.³¹⁷

Az adóigazgatási ellenőrzés kapcsán a korábbi időszakhoz képest (HALUSTYIK 2015, 131–134) több lényeges változtatásnak lehetünk tanúi. Egyrészt az ellenőrzési típusok egységesítésre kerültek. Az ellenőrzés három alaptípusa (adóellenőrzés, jogkövetési vizsgálat és ismételt ellenőrzés) mellett ugyan még mindig nevesít a jogalkotó néhány speciális ellenőrzési formát, ám ezek vagy az adóellenőrzés, vagy az ismételt ellenőrzés egy-egy altípusaként értékelhetők. Lényeges változás az ellenőrzési határidők kapcsán az egységesítés. Fő szabály lett a 90 napos határidő, amely hosszabb a korábbi időszak fő szabály szerinti 30 napjánál, ráadásul valamennyi felettes szerv is legfeljebb 90 napos hosszabbítást rendelhet el, továbbá törvényi szinten maximálták az ellenőrzés időtartamát 365 napban (kivételesen 180 napban), amelyre a korábbi szabályozásban nem volt példa. A korábbi időszakhoz képest változás még, hogy az ellenőrzésre vonatkozó joganyag gerince nem az adózás rendjéről szóló törvényben, hanem az adóigazgatási rendtartásról szóló, 2018. január elsején hatályba lépett törvényben, illetve a 465/2017. (XII. 28.), az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló kormányrendeletben foglalnak helyet.

A változások ellenére a lényeg megmaradt, hisz ellenőrzés keretében az adóhatóság továbbra is az adózót terhelő adókötelezettségek teljesítését vagy azok elmaradását vizsgálja, a tényállás feltárása során bizonyítékok gyűjtése mellett. Kérdés, hogy az átstrukturált szabályozás hogyan, milyen hatásfokkal segíti elő az ellenőrzési eljárások hatékonyabb lefolytatását? Erre azonban választ csak később, a gyakorlati tapasztalatok tükrében kapunk.

³¹⁷ Air. 115–117. §.

11.7. Vissza az esethez

Az eset eldöntése vonatkozásában a legfontosabb kérdés annak megválaszolása, hogy az adóhatóság által küldött, az ellenőrzést megindító irat adózó részére történő kézbesítése szabályos volt-e, s ez alapján alkalmas-e a hozzá fűzött joghatás kiváltására.

A Kúria megállapította, hogy az alperes adóhatóság mind az ellenőrzés megkezdésekor, mind az idézések címzett részére történő eljuttatása során szabályszerűen járt el. Megállapította továbbá, hogy a gazdasági társaság részére címzett postai küldemény átvételére a szervezet azon vezetője, vezető tisztségviselője jogosult, aki képviseleti jogosultságát igazolni tudja. A szervezet vezetője mellett egyéb jogosult átvevőnek minősül még a szervezet székhelyén vagy telephelyén tartózkodó olyan személy, aki az átvétel tényét aláírásával és cégbélyegző használatával igazolni tudja. A jogi személyektől elvárható a hivatalos küldemények átvételére jogosult személyek kijelölése a szervezet működési feltételeinek folyamatos biztosítása érdekében. Nem alapos a felperes azon érvelése, hogy a kézbesítés az ügyvezető külföldi tartózkodása miatt volt szabálytalan.

A Kúria rávilágított, hogy a felperes alkalmazottja a 2010. november 19-én megküldött végzés tértivevényét aláírással és cégbélyegzővel ellátva átvette, amely végzés tartalmazta a felperes önellenőrzési tilalommal kapcsolatos kioktatását is, azaz az önellenőrzés tilalmáról a felperesnek már 2010. november 19-én tudomása volt.

A Kúria megjegyezte, hogy a felperes már a korábbi értesítések és végzések tartalmáról is tudomást szerzett, hisz az azokban foglaltaknak megfelelő magatartást tanúsítva jogi képviselője útján magát kimentette. Ezek alapján az alperes joggal bízhatott a kézbesítés megtörténtében és annak szabályszerűségében. A felperes ezek alapján a jóhiszemű joggyakorlás elvét sértő módon félrevezette magatartásával az adóhatóságot, amikor azt a látszatot keltette, hogy az eljárás megindulásáról tud, és sem annak tényét, sem annak kezdő időpontját nem kifogásolta.

A fenti érvek alapján a felperes nem tanúsított jogszerű magatartást. Az adóhatóság a felperes önellenőrzését elutasító határozatát a Kúria helybenhagyta, a felperes keresetét elutasította.³¹⁸

Megítélésem szerint – bár az adóigazgatási szabályozásban történetek komoly változások – a jogeset által vizsgált kérdés vonatkozásában

³¹⁸ Kúria Kfv.35227/2012/2. számú határozat.

a 2018 óta hatályos normák alapján is ugyanerre a következtetésre jutna a Kúria, s hasonló döntést hozna.

11.8. Önellenőrző kérdések

- Milyen három alaptípusa létezik az ellenőrzésnek az adóigazgatási eljárásban? Miben különböznek ezek?
- Milyen a három ellenőrzési alaptípuson kívüli ellenőrzési típust nevesítenek az adóigazgatási jogszabályok? Mikor alkalmazza ezeket az adóhatóság?
- Honnan számítandó az ellenőrzésre nyitva álló határidő?
- Milyen kapcsolat áll fenn az ellenőrzés és az önellenőrzési jog gyakorlása között?
- Meddig van lehetősége az adóhatóságnak ellenőrzés indítására az adózóval szemben?
- Milyen jogok illetik, illetve kötelezettségek terhelik az adózót, illetve az adóhatóságot az ellenőrzés során?

11.9. Érdekeségek

- Az adóigazgatásra vonatkozó szabályozás 2018. évi változásai. *Adó- és Vámértesítő*, 15. évf. 13–14. sz. Elérhető: <http://adoertesito.hu/opencontent.php?id=8414> (Letöltve: 2018. 04. 12.)
- Kővágó Zoltán (2017): Az adózás rendjének újraszabályozása. *Adóvilág*, 21. évf. 13–14. sz. 2–11.
- MTI (2018): *Új módszereket alkalmaz az ellenőrzésben a NAV*. Elérhető: http://adozona.hu/adozas_rendje/Uj_modszereket_alkalmaz_az_ellenorzesben_a_8QH6O7 (Letöltve: 2018. 04. 10.)
- NAV (2018): *Kiemelt ellenőrzési témakörök*. Elérhető: www.nav.gov.hu/nav/adotraffipax (Letöltve: 2018. 04. 12.)

Felhasznált irodalom

HALUSTYIK Anna (szerk.) (2015): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Pázmány Press.
SIMON István (2012): *Pénzügyi jog II.* Budapest, Osiris.

2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről

2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról

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

Kúria Kfv.35227/2012/2. számú határozat

12. FEJEZET

Jogkövetkezmények az adóigazgatási eljárásban

Varga Judit³¹⁹

Eset

Természetes személy adózó 2017-ben szerzett, munkaviszonyból származó jövedelme után 2018. május 20-án eleget tett adómegállapítási, adóbevallási és adófizetési kötelezettségének. 2018. június 10-én azonban arra a felismerésre jutott, hogy a megbízási jogviszonyból származó 1 millió forint bevétele után az adót nem vallotta be és nem fizette be. 2018. június 15-én önellenőrzés keretében helyesbítette személyijövedelemadó-bevallását, az adókülönbötet megfizette.

A Kuckó Kft. vegyes kereskedésként működik egy kistelepülésen. A kft.-nél lefolytatott adóellenőrzés során az eljáró adóellenőr megállapította, hogy az adózó nem tett eleget a pénztárgép éves felülvizsgálatával összefüggő kötelezettségeinek.

Az Uczkatrans Bt. fő tevékenysége fuvarozási szolgáltatások nyújtása. A bt.-nél az adóhatóság 2018-ban adóellenőrzést folytatott le, amelynek keretében megállapította, hogy az adózó 2016-ban szerzett nyeresége után 1,2 millió forint, 2017. május 31-ig esedékes társasági adó bevallását és megfizetését elmulasztotta.

³¹⁹ Varga Judit egyetemi adjunktus, DE ÁJK Pénzügyi Jog és Közmenedzsment Tanszék.

Kapcsolódó kérdések

- A természetes személy adózóval szemben alkalmazhat-e, s ha igen, milyen adójogi jogkövetkezményt foganatosíthat az adóhatóság?
- Milyen jogkövetkezményt alkalmazhat az adóhatóság a kft.-vel szemben?
- Van-e különbség az alkalmazható jogkövetkezmények tekintetében, ha a kft. által működtetett kereskedésen kívül nincs másik a településen?
- Milyen adójogi szankció kiszabására van lehetőség a bt.-vel szemben?

12.1. Az adójogi szankciók rendszere

Simon (SIMON 2012, 148–149) az adójogi szankciókat két nagy csoportra bontja. Megkülönbözteti a szűkebb értelemben vett, illetve a tágabb értelemben vett adójogi szankciókat. A szűkebb értelemben vett adójogi szankciók közé sorolja az adózás rendjéről szóló törvény által (a továbbiakban: Art.) szabályozott, a jogsértővel szemben vagyoni hátrányt keltésbe helyező szankciókat: a késedelmi pótlékot, az önellenőrzési pótlékot, az adóbírságot, illetve a mulasztási bírságot. A tágabb értelemben vett adójogi szankciók az előbbi csoporthoz képest vegyes képet mutatnak, hiszen ideesnek Simon megítélése szerint az adóügyi jogsértés okán kirótt egyéb jogkövetkezmények, vagyis:

- a) az Art. által szabályozott intézkedések az adózóval szemben – amelyek nem vagyoni hátrányban manifesztálódnak;
- b) az Art.-on kívüli, más törvényekben előírt adózással összefüggésben kirótt szankciók (pl. a Büntető törvénykönyv által megfogalmazott jogkövetkezmények);
- c) az anyagi, illetve eljárási adójogi normák, amelyek az adójogi norma megsértésével összefüggésben az adóhatóság számára vagy másnak írnak elő olyan magatartást, amely az adózó számára hátrányos (pl. adószám törlése, bizonyos adózói adatok közzététele stb.);
- d) kedvezményes adózói pozíciók elvesztése.

Az adójogi jogkövetkezmények fenti csoportosítása igen átfogó, hisz az kiterjed nemcsak az Art., hanem más törvények, illetve egyéb jogi

normák által adójogi jogsértések esetére kilátásba helyezett negatív jogkövetkezményekre is. Megítélésem szerint az adójogi jogkövetkezmények tipizálása során az is egy lehetséges út, ha a szűkebb értelemben vett adójogi szankciók közé soroljuk az Art. által az adózóval szemben kilátásba helyezett jogkövetkezményeket: a vagyoni hátránnyal járó bírságokat és pótlékokat, illetve a közvetlen vagyoni hátrányt nem okozó egyéb intézkedéseket. Míg a tágabb értelemben vett adójogi szankciók körébe az Art.-on kívül, más normákban helyet foglaló, adójogi jogsértés esetére kilátásba helyezett jogkövetkezményeket rendezzük.

Terjedelmi korlátok okán a fejezet az elméleti csoportképzéssel összefüggő viták elkerülésével, csupán az adózás rendjéről szóló törvényben kilátásba helyezett jogkövetkezmények rendszerét tekinti át, illetve az egyes szankciókra vonatkozó legfontosabb rendelkezéseket.

12.2. Vagyoni hátránnyal fenyegető reparatív szankciók – a pótlékok

Az Art. által szabályozott vagyoni hátránnyal fenyegető szankciók egyik csoportját a pótlékok képezik. A korábban hatályos szabályozáshoz hasonlóan a 2018. január 1. óta érvényben lévő Art. is két fajtáját különbözteti meg a pótlékoknak: a késedelmi pótlékot és az önellenőrzési pótlékot. Mindkettő kamatjellegű, reparatív és objektív szankció. Kamatjellegűek, hiszen mértékük a mindenkori jegybanki alapkamathoz igazodik. Reparatívak, mert céljuk az adóhatóságot, s így az államot, az adózó késlekedéséből fakadóan ért érdeksérelem jóvátétele. Objektívek, mert kiszabásukhoz az adózó részéről nincs szükség felróhatóságra, illetve vétkességre.

12.2.1. A késedelmi pótlék

Késedelmi pótlékot akkor helyez kilátásba az Art., ha az adózó adóját késedelmesen fizette meg, vagy a neki járó költségvetési támogatást annak esedékessége előtt vette igénybe. Az adó késedelmes megfizetése esetén az adó esedékességét követő naptól, míg a költségvetési támogatás idő előtti igénybevétele esetén az igénybevételtől az esedékesség napjáig kell az adózónak késedelmi pótlékot fizetnie. Ha az adózó késedelmét elháríthatatlan külső ok idézte elő, amelyet képes igazolni, akkor arra

az időszakra nézve mentesül a késedelmi pótlék fizetésének kötelezettsége alól.³²⁰ A késedelmi pótlék a késedelem napján végrehajtható, kivéve ez alól a hatósági adómegállapítás esetét.

A késedelmi pótlék alapja az adó azon összege, amelynek fizetésével késedelembe esett az adózó, illetve a költségvetési támogatás azon része, amelyet az esedékesség előtt vett igénybe. A késedelmi pótlék alapját fő szabály szerint adónként és költségvetési támogatásonként külön-külön kell figyelembe venni, kivéve, ha előbbieket egy számlán tartják nyilván. A késedelmi pótlék alapját csökkenti az adózó tartozásának azon része, amelyre fizetési könnyítést engedélyezett az adóhatóság, illetve az adózónak ugyanazon adóhatóságnál nyilvántartott, más adóval kapcsolatban meglévő túlfizetése. Ez utóbbit hívjuk a nettó pótlékszámítás elvének, amely nem alkalmazható az adóhatóság által megállapított adóhiány után felszámított késedelmi pótlék vonatkozásában. A késedelmi pótlék mértéke minden naptári nap után – a késedelemkor, illetve esedékesség előtti igénybevételekor – érvényes jegybanki alapkamat kétszeresének háromszázhatvanötöd része. Vagyis a pótlék alapját meg kell szorozni a jegybanki alapkamat kétszeresének háromszázhatvanötöd részével, s a késedelem – illetve esedékesség előtti igénybevétele – naptári napjainak számával, hogy megkapjuk a fizetendő késedelmi pótlék összegét. Lényeges, hogy az adóhatóság ötezer forintot el nem érő késedelmi pótléket nem ír elő az adózó számára, illetve késedelmi pótlék után késedelmi pótlék felszámítására nincs mód.

A késedelmi pótlék kiszabásának van egy maximuma is, ugyanis adóhiány esetén az eredeti esedékességtől az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyv keltéig, legfeljebb három évre számítható fel késedelmi pótlék. Az adóhatóságot megilleti a mérlegelés lehetősége, hiszen kivételes méltánylást érdemlő körülmények fennállása esetén akár hivatalból, akár kérelemre mérsékelheti azon időintervallumot, amely után az adózónak késedelmipótlék-fizetési kötelezettsége áll fenn. Előbbire azonban nincs mód, ha adóhiány esetén az adóbírság mérséklésének sincs helye.

A tévesen felszámított késedelmi pótléket az adóhatóság köteles törölni, akár hivatalból, akár kérelemre.³²¹

³²⁰ Art. 206. §.

³²¹ Art. 206–210. §.

12.2.2. Az önellenőrzési pótlék

Önellenőrzési pótlék fizetésére akkor köteles az adózó, ha önellenőrzési jogával élt, vagyis, amikor adóját vagy az általa igénybe vett költségvetési támogatás összegét helyesbíti. Ahogy a késedelmi pótléket, úgy az önellenőrzési pótléket is adónként, illetve költségvetési támogatásonként külön kell megállapítani. Az önellenőrzési pótlék alapja a bevallott és az önellenőrzés keretében helyesbített adó összegének különbsége, illetve a bevallott és helyesbített költségvetési támogatás összegének különbsége. Az önellenőrzési pótlék mértéke a késedelmi pótlék 50%-a, ha az adózó ugyanazon bevallást érintően ismételen él önellenőrzéssel, akkor a késedelmi pótlék 75%-a, amelyet a bevallás benyújtására előírt határidő leteltét követő első naptól az önellenőrzés benyújtásának napjáig kell felszámítani. A fizetendő önellenőrzési pótlék összegét tehát úgy kapjuk meg, ha vesszük a bevallott és az önellenőrzéssel helyesbített adó (költségvetési támogatás) különbségét, amit szorzunk a jegybanki alapkamat kétszerezésének háromszázhatvanötöd részével. Az így kapott eredményt megszorozzuk azon napok számával, amennyi nap a bevallásra nyitva álló határidő lejárt és az önellenőrzés napja között eltelt. A kapott eredmény 50%-a lesz az önellenőrzési pótlék összege, ha elsőként, a kapott eredmény 75%-a lesz a pótlék összege, ha ugyanarra az időszakra nézve ismételen élünk az önellenőrzés lehetőségével. Az önellenőrzési pótlék összegét az adózó állapítja meg, amelyet köteles a helyesbített bevallással egyidejűleg megfizetni.

Az adózónak nem kell önellenőrzési pótléket fizetnie, amennyiben a munkáltató vagy a kifizető késedelmes vagy hibás igazolása miatt kénytelen adóbevallását önellenőrzéssel helyesbíteni, valamint akkor sem, ha a munkáltató vagy kifizető a természetes személy hibás nyilatkozata miatt helyesbíti az elektronikus havi adó- és járulékbevallást.

Az adózó kérelmezheti az önellenőrzési pótlék mérséklését, illetve elengedését az adóhatóságtól, mely kérelemnek a hatóság akkor ad helyet, ha az adózó tévedését olyan körülmények bizonyításával menti ki, amelyek az adóbírság mérséklését, illetve kiszabásának mellőzését is megalapoznák.

Amennyiben az adózó él az önellenőrzés jogával, és a kapcsolódó önellenőrzési pótléket megfizeti, akkor mentesül az adóbírság és a mulasztási

bírság alól, valamint az önellenőrzés időpontjáig esedékes késedelmi pótlék megfizetése alól is.³²²

12.3. Vagyoni hátránnyal fenyegető represszív szankciók – a bírságok

A vagyoni hátránnyal fenyegető szankciók másik csoportját az adójogban a bírságok jelentik. A bírságok két típusát lehet elkülöníteni: az adóbírságot és a mulasztási bírságot. Közös bennük, hogy mindkettő represszív és szubjektív szankció. Represszív, mert célja a jogsértő magatartás esetén kilátásba helyezett vagyoni hátrány segítségével egyrészt a jogsértő magatartás megtorlása, másrészt az adózó visszatartása a jövőbeli jogsértésektől. Szubjektív jellegű jogkövetkezmény, hisz kiszabása feltételezi az adózó felróható, vétkes magatartását.

12.3.1. Az adóbírság

Adóbírságot az adózónak adóhiány fennállása esetén kell fizetnie. De adóbírságot állapít meg az adóhatóság akkor is, ha az adózó jogosulatlanul nyújtott be támogatási, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési kérelmet vagy bevallást igénylésre, támogatásra, visszatérítésre. Az adóbírság alapja az adóhiány, illetve a jogosulatlanul igényelt összeg. Az adóbírság mértéke pedig a fennálló adóhiány (vagy a jogosulatlanul igényelt összeg) 50%-a fő szabály szerint. Az Art. kivételesen, a cselekmény súlyára való tekintettel, három esetben írja elő az előbbinél nagyobb mértékű – az adóhiány 200%-ával egyenlő – adóbírság kiszabását. Emelt mértékű adóbírságot szab ki az adóhatóság, ha az adóhiány:

- a bevétel eltitkolásával;
- hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával; vagy
- bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.³²³

³²² Art. 211–214. §.

³²³ Art. 215. § (4) bek.

Adóhiánynak az adózó terhére megállapított adókülönbözet minősül. Önadózás esetén csak akkor minősül adóhiánynak a fennálló adókülönbözet, ha azt az esedékesség időpontjáig nem fizették be, költségvetési támogatások esetén pedig akkor, ha azt az esedékesség időpontját megelőzően igénybe vették. Amennyiben az adózó oldalán túlfizetés jelentkezik, az csak akkor vehető figyelembe, ha a túlfizetés már az ellenőrzés megkezdésének napján is fennállt.

Az adóbírság mellett az adóhatóság a késedelem idejére késedelmi pótlékot is kiszabhat. Az adóbírság nem érinti a késedelmi pótlék fizetésének kötelezettségét.

Ha a munkáltató, illetve a kifizető nem tesz eleget vagy nem törvény szerint tesz eleget a természetes személyt terhelő járulékok megállapításával, levonásával és bevallásával kapcsolatos kötelezettségének, akkor az adóhiányt, és az alapján az adóbírságot, valamint a késedelmi pótlékot az adóhatóság a munkáltató, illetve kifizető terhére állapítja meg. Kivéve ez alól azt az esetet, ha az adóhiány az adózó nem jogszerű nyilatkozatának következtében állt elő. Ha a munkáltató, kifizető előbbi kötelezettségeit (megállapítás, levonás, bevallás) a személyi jövedelemadóval összefüggésben nem teljesíti (vagy nem szabályszerűen teljesíti), akkor az adóhiányt az adóhatóság a természetes személy terhére, de az adóhiány alapján kiszabásra kerülő adóbírságot és késedelmi pótlékot a munkáltató (kifizető) terhére állapítja meg. Ha pedig a munkáltató (kifizető) az adóelőleget, járulékot levonta a természetes személytől, de a kapcsolódó bevallási kötelezettségét nem teljesítette, akkor az adóbírság és késedelmi pótlék mellett az adóhiányt is a munkáltató (kifizető) terhére állapítja meg az adóhatóság.

2018-tól kezdve van lehetősége az adózónak igénybe vennie a feltételes adóbírság kedvezményét. A kedvezmény igénybevételének két feltétele van. Egyrészt az adózónak le kell mondania az utólagos adómegállapításról szóló elsőfokú határozattal szembeni fellebbezési jogáról, másrészt a határozatban rögzített adókülönbözetet esedékességig meg kell fizetnie. A két feltétel teljesítése esetén az adózó mentesül a kiszabott adóbírság 50%-a alól.³²⁴

Adóbírság esetén megilleti az adóhatóságot a mérlegelés lehetősége, hisz kivételes méltánylást érdemlő körülmények fennállása esetén hivatalból, illetve kérelemre is mérsékelheti, illetve mellőzheti az adóbírság

³²⁴ Art. 216. §.

kiszabását. Az adóhatóság a mérséklésről, illetve mellőzésről való döntésekor az ügy összes körülményeit köteles figyelembe venni, így például azt, hogy az adózó, annak képviselője, tagja, megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körütekintéssel járt-e el. Azonban az adóhatóság nem mérsékelheti, illetve engedheti el az adóbírságot, ha az adóhiány

- a bevétel eltitkolásával;
- hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával; valamint
- a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.³²⁵

12.3.2. A mulasztási bírság

A vagyoni hátránnyal járó represszív szankciók másik típusa a mulasztási bírság. Mulasztási bírságot az adózó adófizetési kötelezettségen kívüli, egyéb adókötelezettség megsértése esetén köteles fizetni, ha azt vele szemben az adóhatóság kiszabja. Adókötelezettség megsértésének minősül a kötelezettség hibás, hiányos, valótlan adattartalommal történő, illetve késedelmes teljesítése, valamint a kötelezettség nem teljesítése is.

A mulasztási bírságnak van egy általános mértéke, amely alapján az adóhatóság a természetes személy adózót fő szabály szerint legfeljebb 200 ezer forintig, míg a nem természetes személy adózót fő szabály szerint maximum 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthat. Azonban a mulasztási bírság általános mértékéhez képest a jogsértés súlyától függően a jogszabály magasabb, illetve alacsonyabb összegű mulasztási bírság kiszabására is lehetőséget adhat, illetve kötelezettséget írhat elő az adóhatóság számára. Azaz van, amikor az adóhatóság mérlegelhet, hogy kiszab-e mulasztási bírságot vagy sem, s amennyiben kiszab, akkor mekkora összegű bírság fizetésére kötelezi az adózót. Az adóhatóság mérlegelési joga a bírság összegéről legtöbbször nem korlátlan, hisz van, hogy a kiszabható összeg felső (maximum) határát, máskor meg az alsó (minimum) határát rögzíti a jogalkotó. A maximumra lásd példaként a mulasztási bírság általános mértékére vonatkozó előírásokat. Más esetben az adóhatóság nem mérlegelhet, hogy kiszab-e mulasztási bírságot a jogsértő adózóval szemben, mert a törvény kötelezi őt a bírság

³²⁵ Art. 219. § (3) bek.

kiszabására, legfeljebb arról dönthet a hatóság, hogy a törvény által meghatározott minimum, illetve maximum határig terjedően mekkora mértékű mulasztási bírsággal sújtja a jogsértő adózót.

Az általános mértékhez képest eltérő összegű mulasztási bírságot van, hogy a törvény tételesen határozza meg, s van, amikor százalékosan. Az utóbbira – a százalékos formában való meghatározásra – példa a munkáltató (kifizető) adólevonási, adóbeszedési kötelezettségének megsértése, amikor a munkáltató (kifizető) a beszedni, levonni, illetve megfizetni elmulasztott adó összegének 50%-át köteles mulasztási bírsággal megfizetni. Ilyen az igazolatlan eredetű áru forgalmazásának esete is. Ha az adózó igazolatlan eredetű árut forgalmaz, akkor terhére az adóhatóság az áru forgalmi értékének 40%-áig terjedő mulasztási bírságot szabhat ki, amely természetes személyek esetén legalább 200 ezer forint, nem természetes személy adózók esetén legalább 500 ezer forint.

Nézzünk néhány speciális jogsértést, amelyeket az Art. az általános mértékéhez képest alacsonyabb összegű mulasztási bírsággal sújt, tekintettel a jogsértések kisebb súlyára. Ilyen például az adózó bevallási, adatbejelentési, változásbejelentési, adatszolgáltatási, regisztrációs, illetve pénzforgalmi számlanyitási kötelezettségének nem teljesítése. E jogsértések esetén az adóhatóság először felhívja az adózót 15 napos határidő tűzésével a kötelezettség teljesítésére, s e határidő eredménytelen elteltét követően sújtja a természetes személy adózót 50 ezer forint, a nem természetes személy adózót 100 ezer forint mulasztási bírsággal.

Több példát találni arra, hogy a törvény, a jogsértés súlyára tekintettel, az általánoshoz képest magasabb összegű mulasztási bírság kiszabását rendel el. Ilyen az adószám hiányában folytatott adóköteles tevékenység esete, amikor is az adózót – akár természetes, akár nem természetes személy – mulasztási bírsággal kell sújtani, amelynek összege 1 millió forintig terjedhet. Hasonlóan kezeli az Art. azt a helyzetet is, amikor az adózó be nem jelentett foglalkoztatottat alkalmaz vagy alkalmazott, hisz az adóhatóság ekkor is köteles az adózóval szemben mulasztási bírságot kiszabni, amelynek összege maximum 1 millió forint lehet. Ha az adózó számla-, nyugtadási kötelezettségének nem tesz eleget, vagy a számlát, illetve nyugtát nem a tényleges ellenértékről állítja ki, vagy iratmegőrzési kötelezettségét nem teljesíti, akkor az adóhatóság mérlegelhet, hogy kiszab-e az adózóval szemben mulasztási bírságot; amennyiben az adóhatóság a bírság kiszabása mellett dönt, annak összege nem lehet több 1 millió forintnál. Különösen súlyos jogsértésnek számít a pénztárgéppel összefüggő szabályok megsértése.

Az adóhatóság köteles mulasztási bírságot kiszabni a pénztárgépet erre vonatkozó engedély hiányában forgalmazóval szemben. Ekkor a kiszabható mulasztási bírság legfeljebb 10 millió forint. A pénztárgép használatára kötelezett természetes személyt maximum 500 ezer forint, a nem természetes személy kötelezettet legfeljebb 1 millió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja az adóhatóság, ha a pénztárgép kötelező használatával, forgalmazásával, üzemeltetésével, szervizelésével kapcsolatos jogszabályi kötelezettségeit megszegi.³²⁶

Az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabása során figyelembe veszi – az adózó javára vagy terhére – az adózó joggyakorlatát, jogkövetési hajlandóságát; a jogellenes magatartás súlyát, időtartamát; valamint, hogy az adózó (képviselője, foglalkoztatottja, tagja, megbízottja) az adott helyzetben a tőle elvárható körülményekkel járt-e el. Előbbiek mérlegelése után dönt a mulasztás súlyával, illetve az adózási érdeksérelemmel arányos mulasztási bírság kiszabásáról, illetve ha arra lehetősége van, a bírság mellőzéséről.

Nincs helye mulasztási bírság kiszabásának késedelem esetén, ha az adózó kötelezettségének teljesítése mellett késedelmét kimenti, annak igazolásával, hogy úgy járt el, ahogy az adott helyzetben általában elvárható.³²⁷ Nincs lehetőség mulasztási bírság kiszabására akkor sem, ha a jogszabálysértésnek az adóhatóság tudomására jutásától számítva egy év már eltelt. Ez utóbbi rendelkezés az ellenőrzések esetén feltárt jogsértésekre nem alkalmazható.³²⁸

12.4. Fizetési kötelezettséggel nem járó szankciók – az intézkedések

Az Art. a vagyoni hátránnyal járó, azaz az adózó számára fizetési kötelezettséget jelentő szankciókon, vagyis a pótlékokon és bírságokon kívül, olyan jogkövetkezmények kilátásba helyezésével is törekszik távol tartani az adózót az adójogi jogsértésektől, amelyek direkt módon nem keletkeztetnek fizetési kötelezettséget. Az e csoportba tartozó jogkövetkezményeket átfogóan intézkedéseknek nevezzük, amelyek legtöbbször

³²⁶ Art. 220–235. §.

³²⁷ Art. 220. § (3) bek.

³²⁸ Art. 238. §.

az adóhatóság által kiszabott mulasztási bírsághoz kapcsolódnak, utóbbi preventív hatásának erősítése végett. 2018-at megelőzően csupán három intézkedést (HALUSTYIK 2015, 178): az árukészlet lefoglalását, az üzletlezárást és az adószám törlését tartalmazta az Art. Azóta az adóhatóság által alkalmazható intézkedések listája két új eszközzel: a jármű visszatartásával és az áru hatósági felügyelet alá vonásával bővült.

12.4.1. A lefoglalás

Az adóhatóság két esetben alkalmazhatja a lefoglalás intézkedését. Egyrészt akkor, ha az adózó bejelentéshez, cégjegyzéshez kötött vagy adóköteles tevékenységét adószám hiányában végzi. Ebben az esetben a mulasztási bírság kiszabása mellett az adóhatóság, a mulasztási bírság összegének mértékéig – annak biztosítékeként – lefoglalhatja a tevékenység eszközét, termék-előállítás esetén a tevékenység eredményét, illetve az árukészletet. Másrészt akkor is jogosult a lefoglalás eszközához folyamodni az adóhatóság, ha az adózó a termék közötti fuvarozásával kapcsolatos bejelentési kötelezettségét (EKÁER-bejelentés) nem szabályszerűen teljesíti. E második esetben is az adóhatóság a kiszabott mulasztási bírság mellett, a bírság összegéig, annak biztosítására lefoglalhatja a fuvarozott terméket.

A lefoglalásról az adóhatóság a mulasztási bírságot kiszabó határozatban rendelkezik. A lefoglalásról jegyzőkönyvet vesz fel, illetve jogosult a lefoglalt ingóságot zár alá venni, vagy az adózó költségére elszállíttatni és megőrizni. Fontos, hogy lefoglalást romlandó árura és élő állatra fogatnosítani nem lehet.

Amennyiben az adózó a rá kiszabott mulasztási bírságot a határozat közlésétől számított 15 napon belül nem fizeti meg, akkor az adóhatóság a biztosítékként lefoglalt árut a végrehajtás szabályai szerint értékesíti. Az értékesítés bevételeiből kerül rendezésre az adózóval szemben kirótt mulasztási bírság, más pótlékok és egyéb költségek. Az adózónak visszajár az értékesítés bevételeinek a mulasztási bírságot, pótlékokat és egyéb költségeket meghaladó része.³²⁹

³²⁹ Art. 239–242. §.

12.4.2. Az üzletlezárás

Az adóhatóság a mulasztási bírság kiszabása mellett jogosult pecséttel lezárni az adóköteles tevékenység céljára szolgáló helyiséget, amennyiben az adózó

- be nem jelentett alkalmazottat foglalkoztat vagy foglalkoztatott;
- olyan árut forgalmaz, amelynek eredete nem igazolt;
- ugyanazon üzlethelyiségben egy éven belül (az első ellenőrzéstől számítva) másodjára mulasztja el a számla-, illetve nyugtaadási kötelezettségét;
- megszegi a pénztárgép üzemeltetésével kapcsolatos, jogszabályban foglalt kötelezettségét.³³⁰

Amennyiben a fenti jogsértések valamelyikére elsőként derül fény, az üzletlezárás időtartama 12 nyitvatartási nap, azonban a mulasztás ismételt előfordulása esetén 30, illetve minden további esetben 60 nyitvatartási nap. Ha két egymást követő, ugyanolyan mulasztás között három év eltelt, az ismétlésre vonatkozó szabályok nem alkalmazhatók.

Az üzletlezárásról szóló hatósági határozattal szemben benyújtott fellebbezésnek halasztó hatálya nincs az intézkedés végrehajtására, valamint, ha az intézkedésből harmadik személynek kára származik, a kár megtérítésére az adózó köteles. Az adóhatóság a lezárás akadályozása esetén a rendőrség közreműködését veheti igénybe.

Két esetben nincs mód az üzletlezárás intézkedésének alkalmazására. Egyrészt, ha a helyiség az adózó lakásában vagy a lakástól műszakilag nem elkülönített helyiségcsoporton belül található. Másrészt akkor, ha a lezárás alapszükséglet vagy olyan szolgáltatás iránti igény kielégítését akadályozza, amely más módon nem érhető el a településen.³³¹

12.4.3. Az adószám törlése

Az adóhatóság abban az esetben törli az adózó adószámát, ha

- a) az adóhatóság az adózó székhelyén végzett helyszíni eljárás során tudomást szerez arról, hogy az adózó a székhelyén nem található;

³³⁰ Art. 245. § (1) bek.

³³¹ Art. 245. §.

- b) az adózónak postai úton, hivatalos iratként kézbesített adóhatósági irat két egymást követő alkalommal érkezik vissza az adóhatósághoz a címzett ismeretlensége vagy a megfelelő levélszekrény hiánya miatt;
- c) az adózó bejelentett székhelyének címe nem valós;
- d) az adózó az adóhatóság felszólítása ellenére sem jelentett be megfelelő szervezeti képviselőt;
- e) az adózó által bejelentett szervezeti képviselő nem valós személy;
- f) a támogató azt kezdeményezi a költségvetési támogatás jogosulatlan igénybevétele, jogszabálysértő vagy nem rendeltetésszerű felhasználása esetén;
- g) az adózó áfáról teljesítendő összesítő nyilatkozattételi vagy havi adó-és járulékbevallási kötelezettségének az adóhatóság felszólítására sem tesz eleget a törvényi határidőtől számított egy éven belül.³³²

Az állami adó- és vámhatóság az adószám törléséről határozattal dönt. Ha az adózó közösségi adószámmal is rendelkezik, akkor az adószámmal egyidejűleg az adóhatóság a közösségi adószámot is törli. Az adóhatóság értesíti a cégbíróságot, az egyéni vállalkozók nyilvántartását vezető szervezetet vagy az adózó nyilvántartását vezető más szervezetet az adószám törlését elrendelő határozatáról és annak véglegessé válásának időpontjáról.

Amennyiben egy adózó adószámát a *c)*, *d)*, *e)* pontokban foglalt okok valamelyikére tekintettel törölte az adóhatóság, részére adószám a későbbiekben nem állapítható meg. Minden más esetben, ha az adózó az adószámának törlését követően kíván adóköteles tevékenységet folytatni, akkor az ahhoz szükséges adószám megállapítását közvetlenül az állami adó- és vámhatóságtól kell kérnie.³³³

12.4.4. A jármű visszatartása

Ha az adóhatóság az adózóval szemben a hatósági zár megőrzési kötelezettség megsértése miatt szab ki mulasztási bírságot, akkor a kiszabott bírság, illetve pénzkövetelés megfizetésének biztosítékául, annak

³³² Art. 246. § (1) bek.

³³³ Art. 246. §.

megfizetéséig a fuvarozás eszközét az adóhatóság visszatarthatja. A jármű nem tartható vissza, ha:

- az romlandó árut, illetve élő állatot szállító fuvarszköz;
- a bírságfizetésre kötelezett rendelkezik magyarországi székhellyel, lakóhellyel, szokásos tartózkodási hellyel és a NAV által kiadott adószámmal, illetve adóazonosító jellel;
- a bírságfizetési kötelezettség teljesítéséért pénzügyi intézmény kezességet, garanciát vállal, és ezt a tényt a bírságfizetésre kötelezett hitelt érdemlően igazolja;
- a bírságfizetési kötelezettséget átvállalja valamely belföldön bejegyzett, adószámmal rendelkező szervezet, és ezt a bírságfizetésre kötelezett hitelt érdemlően igazolja.³³⁴

A fenti jogkövetkezmény alkalmazható külföldi fuvarozóval szemben akkor is, ha az a NAV által felhelyezett hatósági zár NAV által történő levételét akadályozza.

12.4.5. Az áru hatósági felügyelet alá vonása

Amennyiben az adóhatóság helyszíni ellenőrzés során olyan árut talál, amelynek eredetéről, beszerzésének körülményeiről, a tulajdonosának kilétéről vagy a rendeltetési hely megfelelőségéről hitelt érdemlő irat az ellenőrzés időpontjában nem áll rendelkezésre, akkor az árut hatósági felügyelet alá vonja. A hatósági felügyelet alá vonásról az adóhatóság végzéssel dönt, amellyel szemben az adózó, illetve az, akinek a hatósági felügyelet alá vonás jogát, jogos érdekét érinti, kifogást nyújthat be az intézkedéstől számított nyolc napig. A kifogásnak halasztó hatálya nincs az intézkedés végrehajtására.

A hatósági felügyelet alá vonás az áru zár alá vételével vagy annak a NAV által fenntartott, illetve a NAV által kijelölt raktárba történő elszállításával, betárolásával valósul meg.

A hatósági felügyelet alá vonásról szóló végzést az adóhatóság hirdetményi úton is közli. Amennyiben a közléstől számított 15 napon belül jelentkezik olyan személy, aki a hatósági felügyelet alá vont áru feletti rendelkezési jogát kétséget kizáróan igazolja, számára az adóhatóság

³³⁴ Art. 243. § (2) bek.

az árut – a kapcsolódó költség és bírság teljesítését követően – kiadja. Amennyiben 15 napon belül nem jelentkezik olyan személy az áruért, aki rendelkezési jogát kétséget kizáróan igazolni tudná, az adóhatóság az árut a végrehajtás szabályai szerint értékesíti.

Ha az áru feletti rendelkezési jogát igazolni képes személy a hirdetmény közzétételét követő 15 napon túl jelentkezik, s az áru értékesítése már megtörtént, akkor az áru értékesítéséből befolyt vételárat – a költségek és a bírság levonását követően – az adóhatóság előbbi személynek kiadja. Az értékesítésből befolyt ellenérték után az államot kamatfizetési kötelezettség nem terheli. Amennyiben a hirdetményi közlést követő öt éven belül senki nem jelentkezik az áruért, akkor az áru értékesítéséből befolyt vételár az államra száll.³³⁵

A 2017 végén újragondolt adójogi szabályozás fundamentális átalakítást nem hajtott végre az Art.-ban foglalt adójogi szankciók rendszerén, hisz 2018-ban is két reparatív jellegű pótlék: késedelmi pótlék, önellenőrzési pótlék; és két represszív jellegű bírság: adóbírság és mulasztási bírság kiszabása lehetséges. A fizetési kötelezettséget közvetlenül nem keletkeztető intézkedések köre azonban bővült, hisz az idei év elejétől kezdve az adóhatóság a jármű visszatartását és az áru hatósági felügyelet alá vonását is elrendelheti intézkedésként az adószám törlése, az üzletlezárás, illetve a lefoglalás mellett. Lényeges változás továbbá, hogy törvényi szinten kimondta a jogalkotó, hogy az adózóval szemben jogkövetkezménynek helye nincs, ha az adózó az adóhatóság honlapján erre a célra létrehozott felületen közzétett tájékoztatóban foglaltak szerint járt el, ám az adóhiány megfizetése alól az adózó előbbi esetben sem mentesül.³³⁶

12.5. Vissza az esethez

A természetes személy adózó önellenőrzési pótlék fizetésére köteles, hisz még az adóellenőrzés megkezdését megelőzően felismerte tévedését, s élt az önellenőrzés jogával. Megbízási jogviszonyból származó

³³⁵ Art. 244. §.

³³⁶ Art. 247. §.

bevétele 1 millió forint volt. Mivel költségek elszámolásáról a feladat nem ír, így a bevétel 90%-a tekinthető jövedelemnek a hatályos személyi jövedelemadóról szóló törvény értelmében, amely jövedelem után 15% személyi jövedelemadót köteles az adózó fizetni. Ha feltételezzük, hogy adókedvezmény igénybevételére nincs módja e jövedelem után, akkor a 900 ezer forintos jövedelme után 135 ezer forint adót köteles utólag befizetni az adóhatóságnak. Az adóhátralék mellett az önellenőrzési pótlékot is meg kell fizetnie, amely egyenlő a bevallani, illetve megfizetni elmulasztott adó után fizetendő késedelmi pótlék 50%-ával. A késedelmi pótlék s abból az önellenőrzési pótlék kiszámításához a következő adatokra van szükségünk:

- adókülönbözet: 135 ezer forint,
- jegybanki alapkamat: 0,9%,
- késedelem hossza: 26 naptári nap.

A számítás:

$$\left[\frac{135\,000 \times (2 \times 0,9)}{365} \times 26 \right] \times 0,5 = 8655 \text{ Ft}$$

Az önellenőrzési pótlék összege 8655 forint. Az adózó az önellenőrzési pótlék megfizetésével mentesül az adóbírság, a mulasztási bírság és az önellenőrzés időpontjáig a késedelmi pótlék megfizetése alól is.

A Kuckó Kft.-vel szemben az adóhatóság mulasztási bírságot szabhat ki a pénztárgéppel összefüggő üzemeltetési kötelezettségek megsértése miatt. A mulasztási bírság összege legfeljebb 1 millió forint lehet, lévén az adózó nem természetes személy.

Amennyiben a kft.-én kívül más kereskedés is működik a településen, ahonnan a település lakói alapvető szükségleteiket kielégíthetik, akkor a kft.-vel szemben üzletlezárás elrendelésére is sor kerülhet. Abban az esetben azonban, ha a Kuckó Kft. az egyetlen kereskedés a településen, így a településen élők alapvető szükségleteiket máshonnan nem tudnák kielégíteni, akkor a kft.-vel szemben üzletlezárás intézkedésének helye nincs.

Az Uczkatrans Bt. esetén az adóhatóság adóhiányt állapított meg az ellenőrzés során. A bt.-vel szemben adóbírság kiszabásának van helye. Az adóbírság mértéke az adóhiány 50%-a, azaz 600 ezer forint. Amennyiben az adóhiány a bevétel eltitkolásával vagy hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, illetve előbbiek hamisításával vagy megsemmisítésével függ össze, akkor a fizetendő adóbírság az adóhiány 200%-a. Az adóbírság mellett az adóhatóság késedelmi pótléket is megállapíthat az adózó terhére.

12.6. Önellenőrző kérdések

- Milyen adójogi szankciókat ismer?
- Hogyan csoportosíthatók az adójogi szankciók?
- Mikor köteles az adózó késedelmi pótléket fizetni? Hogyan számítjuk a késedelmi pótlék összegét?
- Mikor szab ki az adóhatóság adóbírságot?
- Mi a különbség az adóbírság és a mulasztási bírság között?
- Milyen intézkedések léteznek jelenleg az adóigazgatási eljárásban? Mutassa be ezek lényegét!

12.7. Érdekességek

- A Nemzeti Adó- és Vámhivatal által kiadott 3005/2017. útmutató az állami adó- és vámhatóságnak az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény alapján történő bírságolási gyakorlatáról. Elérhető: www.nav.gov.hu/data/cms433922/3005_2017.pdf (Letöltve: 2018. 04. 18.)
- 48/2013. (XI. 15.) NGM rendelet a pénztárgépek műszaki követelményeiről, a nyugtakibocsátásra szolgáló pénztárgépek forgalmazásáról, használatáról és szervizeléséről, valamint a pénztárgéppel rögzített adatok adóhatóság felé történő szolgáltatásáról.
- ERDŐS Éva – MAJOROS Tünde (2017): A vezető tisztségviselő adójogi felelőssége. *Publicationes Universitatis Miskolcensis. Sectio Juridica et Politica*, Tomus 35. 101–118. Elérhető: www.matarka.hu/koz/ISSN_0866-6032/tomus_35_2017/ISSN_0866-6032_tomus_35_2017_101-118.pdf (Letöltve: 2018. 04. 19.)

- Pótlékszámító segédprogram. Elérhető a NAV honlapján: <https://nav.gov.hu/nav/szolgaltatasok/kalkulatorok/potlekszamitas> (Letöltve: 2018. 04. 19.)

Felhasznált irodalom

HALUSTYIK Anna (szerk.) (2015): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Pázmány Press.

SIMON István (2012): *Pénzügyi jog II.* Budapest, Osiris.

2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről

13. FEJEZET

Az adóhatóság által foganatosított végrehajtásról

*Varga Judit*³³⁷

Eset

Az adóhatóság az egyéni vállalkozó adózóval szemben lefolytatott ellenőrzés keretében 800 ezer forint összegű adóhiányt tárt fel, erről határozatot hozott. Az adóhatóság az adóhiány után 400 ezer forint értékben adóbírságot, valamint 200 ezer forint értékben késedelmi pótlékot szabott ki. Az adós adótartozását, illetve a vele szemben kirótt adójogi szankciókat tartalmazó adóhatósági határozat kézhezvételét követő 15 napon belül nem tett eleget fizetési kötelezettségének. Az adóhatóság az adózóval szemben végrehajtási eljárást indított. Az adós tulajdonosa felerészben egy 14 millió forint értékű lakásnak, amely közvetlenül lakhatását szolgálja; az adós 1,5 millió forint megtakarítással rendelkezik a bankszámláján, az adós fennálló munkaviszonyából származó havi nettó bérjövödelem 150 ezer forint.

Kapcsolódó kérdések

- Az adóssal szemben mire foganatosíthat végrehajtást az adóhatóság?
- Megítélése szerint mely végrehajtási mód mellett dönt az adóhatóság? Válaszát indokolja!

³³⁷ Varga Judit egyetemi adjunktus, DE ÁJK Pénzügyi Jog és Közmenedzsment Tanszék.

13.1. Alkalmazandó jogszabályok, alapelvek

Végrehajtásra akkor kerül sor, ha az adózó esedékességkor vagy az adóhatóság határozatának jogerőre emelkedését követően, meghatározott időn belül tartozását nem fizeti meg (SIMON 2012, 140). Az állami adó- és vámhatóság, illetve az önkormányzati adóhatóság által megállapított, nyilván tartott, törvényen alapuló fizetési kötelezettségek végrehajtása, továbbá az adók módjára behajtandó köztartozások behajtása során, valamint az általános közgazgatási rendtartás alapján az állami adó- és vámhatóság által foganatosított végrehajtási eljárásokra az adóhatóság által foganatosított végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi LIII. törvényt (a továbbiakban: Avt.) kell alkalmazni az adóigazgatási rendtartásról és az adózás rendjéről szóló törvénnyel párhuzamosan. Az Avt.-ben nem rendezett egyéb kérdésekben a bírósági végrehajtásról szóló 1994. évi LIII. törvény (Vht.) előírásai irányadók.³³⁸

Az Avt. három alapelvet tartalmaz az adóhatósági végrehajtási eljárás vonatkozásában. Ezek: a mérlegelés elve, a hatékonyság elve és az arányosság elve. A mérlegelés elve értelmében az adóhatóság dönt a végrehajtás során alkalmazandó végrehajtási cselekményekről, azok sorrendiségéről és időpontjáról, természetesen a törvény adta korlátok között. A hatékonyság elve értelmében az adóhatóságnak a különböző végrehajtási cselekmények közül azt kell foganatosítania, amely segítségével a végrehajtás célja a leghatékonyabban érhető el. Az arányosság elve alapján pedig a hatékony végrehajtási cselekmények közül azt kell választani, amely az adósra nézve a legkisebb korlátozással jár.³³⁹

13.2. A végrehajtási eljárás megindulása

Ahhoz, hogy az adóhatóság végrehajtási eljárást foganatosíthasson, végrehajtható okiratra van szükség. A végrehajtható okirat egy olyan dokumentum, amely az adós fennálló tartozását hitelt érdemlően igazolja. Minden ilyen okirat külön intézkedés nélkül végrehajtható. Végrehajtható okiratnak minősül:

³³⁸ Avt. 1–2. §.

³³⁹ Avt. 5–6. §.

- a fizetési kötelezettséget megállapító, véglegessé vált hatósági döntés;
- önadózás esetén az adózó bevallása;
- az adózóval közölt adóhatósági adómegállapítás;
- bíróság által jogerősen jóváhagyott egyezség, jogerős bírósági határozat;
- a behajtást kérő megkeresése (adók módjára behajtandó köztartozások esetén);
- a behajtást kérő hatóság megkeresésének mellékletét képező, a megkeresés alapjául szolgáló döntés;
- az egészségügyi szolgáltatási járulékfizetési kötelezettséget tartalmazó bejegyzés.³⁴⁰

Miután rendelkezésre áll végrehajtható okirat, az adóhatóság felhívja az adóst a tartozás megfizetésére, teljesítésére. Amennyiben a felhívás eredménytelen, vagy a körülményekre tekintettel a felhívás célszerűtlen, az adóhatóság megindítja a végrehajtási eljárást. A végrehajtás az első végrehajtási cselekmény foganatosításával veszi kezdetét.

Amennyiben az adós nettó tartozása nem haladja meg a 10 ezer forintot, akkor az adóhatóság az adós számára csupán fizetési felhívást küld, s fő szabály³⁴¹ szerint a végrehajtási cselekmények közül csak az átvezetéssel élhet. Az átvezetés akkor alkalmazható, ha az adóhatóság az adós számláján tartozás mellett túlfizetést is nyilvántart. Ekkor végrehajtási cselekményként az adós túlfizetésének összegét az adóhatóság elszámolja, jóváírja az adós tartozására. Erről az adóhatóság az adóst értesíti. A jóváírás napján a jóváírás összegével a tartozás megfizetettnek minősül.³⁴²

Ha végrehajtható okirat kiállítására még nincs lehetőség, ám az adóhatóság – vagy a behajtást kérő, illetve behajtást kérő hatóság – valószínűsíti, hogy a követelés későbbi kielégítése veszélyben van, akkor az adóhatóság végzésben biztosítási intézkedést vagy ideiglenes biztosítási intézkedést rendelhet el. A biztosítási, illetve ideiglenes biztosítási intézkedés megvalósulhat:

³⁴⁰ Avt. 29. § (1) bek.

³⁴¹ Az Európai Uniót megillető követelések esetén az átvezetésen túl más eljárási cselekmények is foganatosíthatók.

³⁴² Avt. 30–32. §.

- vagyontárgy foglalása;
- zár alá vétel elrendelése;
- költségvetési támogatás zárolása;
- követelés lefoglalása és jövedelem letiltása esetén az elkülönített számlára történő befizetés elrendelése;
- pénzforgalmi szolgáltatóhoz intézett felhívás formájában is.

A biztosítási intézkedés nem veszélyeztetheti az adós, illetve a vele együtt élő közeli hozzátartozó megélhetését, valamint nem járhat az adós gazdasági tevékenységének ellehetetlenítésével.³⁴³

13.3. A végrehajtás foganatosítására vonatkozó általános szabályok

Az Avt. kimondja, hogy a tartozásokat elsősorban átvezetéssel kell behajtani, amennyiben azonban az átvezetés nem alkalmazható, mert az adós-nak nincs nyilvántartott túlfizetése, akkor az adóhatóság a következő *végrehajtási módok* közül választhat:

- végrehajtás jövedelemre;
- végrehajtás fizetési számlára;
- végrehajtás ingó dologra;
- végrehajtás ingatlan vagyonra.

A végrehajtási módok között nincs sorrendiség, az adóhatóság mérlegelési joga alapján azt választja, amelynek segítségével a végrehajtás célja hatékonyan elérhető s az adós számára a legkisebb korlátozással jár. Egyedül az ingatlanra foganatosított végrehajtási cselekmények esetén találkozunk törvényi korlátozással, amely rendelkezések a végrehajtó mozgásterét szűkítve védik az adóst. E törvényi rendelkezésekre bővebben az ingatlan-végrehajtásról szóló alfejezetben térek ki.

Szükség esetén a végrehajtás során alkalmazható állami kényszer. A végrehajtás zavartalan lebonyolítása érdekében az adóhatóság a rendőrség, illetve a NAV hivatalos állományú tagjait veheti igénybe. A végrehajtás

³⁴³ Avt. 95–97. §.

során alkalmazott állami kényszer elsősorban az adós vagyoni jogait korlátozhatja, csak kivételesen érintheti az adós személyiségi jogait.³⁴⁴

A végrehajtási cselekmény foganatosítója lehet az állami adó- és vámhatóság vagy önálló bírósági végrehajtó. Az önkormányzati adóhatóság jogosult önálló bírósági végrehajtót igénybe venni. Előbbiekén kívül az adópolitikáért felelős miniszter által lefolytatott közbeszerzési eljárás nyertese is jogosult a tartozások beszedése érdekében szükséges cselekmények foganatosítására. Utóbbira a nem belföldi illetékességű vagy az egybefüggően 183 napot meghaladóan külföldön tartózkodó belföldi illetékességű személyek tartozásainak külföldön való érvényesítése érdekében szokott sor kerülni.³⁴⁵ A közbeszerzési eljárás nyertesének a feladat ellátásáért ellenérték jár, amely nem lehet több a beszedett tartozás 8%-ánál. Amíg a közbeszerzési eljárás nyertese nem értesíti az adóhatóságot az eljárás eredménytelenségéről, addig az adóhatóság a fizetésre kötelezett személy belföldi vagyona ellen végrehajtási cselekményt nem foganatosíthat. Ha azonban a közbeszerzési eljárás nyertese 6 hónap elteltével sem nyilatkozik az eljárás eredményességéről vagy eredménytelenségéről, az adóhatóság a fizetésre kötelezett ingatlanára jelzálogjogot jegyeztethet be. Nem szükséges a közbeszerzési eljárás nyertesének igénybevétele, ha:

- a fizetésre kötelezett személy a kötelezettség érvényesítésekor belföldön tartózkodik;
- a fizetési kötelezettség érvényesítésének egyéb akadálya nincs;
- a fizetési kötelezettnek képviseleti jogosultsággal bíró belföldi meghatalmazottja van.³⁴⁶

A végrehajtás során előfordulhat, hogy a végrehajtást megindító adóhatóság illetékességi területén kívül kell helyszíni eljárási cselekményt foganatosítani. Ekkor a végrehajtást megindító adóhatóság megkeresi az eljárási cselekmény foganatosításának helye szerint illetékes adóhatóságot, hogy az hajtsa végre a szükséges eljárási cselekményt. Ha az eljárási cselekmények több adóhatóság illetékességi területét érintik, akkor egyidejűleg több adóhatóságot is megkereshet az eljárást megindító adóhatóság,

³⁴⁴ Avt. 35. §.

³⁴⁵ Nem járhat el a közbeszerzési eljárás nyertese az Európai Unió tagállamai közötti, illetve nemzetközi egyezményben szereplő jogsegély hatálya alá tartozó fizetési kötelezettségek esetén.

³⁴⁶ Avt. 37. §.

amely ekkor köteles gondoskodni a megkeresett adóhatóságok munkájának összehangolásáról.³⁴⁷

Helyszíni eljárás keretében munkanapokon reggel 6 és este 10 óra között foganatosíthatók eljárási cselekmények. Ettől eltérni csak a végrehajtási cselekményt foganatosító adóhatóság vezetőjének írásbeli engedélye esetén, illetve akkor lehet, ha az adós üzleti (üzemi) tevékenysége részben vagy egészben kívül esik az előbbi időszávon. Továbbá a szállítás alatt álló ingó dolgok bármikor lefoglalhatók, erre irányuló külön engedély nélkül is.³⁴⁸

13.4. Egyes végrehajtási módok

13.4.1. Végrehajtás jövedelemre

E végrehajtási mód alkalmazásának nem előfeltétele a helyszíni eljárás lefolytatása. Ennek keretében az adóhatóság megkeresi az adós munkáltatóját. A munkáltató az adóhatóság által neki megküldött letiltás kézbesítését követően 15 napon belül – az adós egyidejű tájékoztatása mellett – tájékoztatja az adóhatóságot az adóstól letiltható jövedelem összegéről, valamint a letiltást befolyásoló egyéb körülményekről. Az adóhatóság az adós munkáltatóján keresztül, annak közvetítése révén jut hozzá az öt megillető összeghez (HALUSTYIK 2015, 185–186).³⁴⁹

A Vht. kimondja, hogy a végrehajtás során a munkabér azon összegét kell alapul venni, amely az adólevonással teljesítendő adónak, egészség- és nyugdíjbiztosítási járuléknak, magánnyugdíj-biztosítási tagdíjnak és egyéb járulékok levonása után fennmarad. Ebből a megmaradó összegből fő szabály szerint annak 33%-a, kivételes esetben 50%-a vonható le a végrehajtás keretében.³⁵⁰

³⁴⁷ Avt. 38. §.

³⁴⁸ Avt. 39. §.

³⁴⁹ Avt. 41. §.

³⁵⁰ Vht. 61–66. §.

13.4.2. Végrehajtás fizetési számlára

Eme végrehajtási mód alkalmazását sem kell, hogy helyszíni eljárás előzze meg. Ekkor az adóhatóság az adós fizetési számláját vezető pénzforgalmi szolgáltatónak hatósági átutalási megbízást küld. A pénzforgalmi szolgáltató köteles az adóhatóság hatósági átutalási megbízását teljesíteni a végrehajtható okirat csatolása nélkül. Azaz az adós számláját a pénzforgalmi szolgáltató megterheli az adóhatóság hatósági átutalási megbízásában szereplő összeggel. Amennyiben az adóhatóság végrehajtható okirat hiányában, vagy nem valós tartalmú végrehajtható okirat alapján, vagy végrehajtható okirat birtokában, de az esedékesség előtt küld hatósági átutalási megbízást a pénzforgalmi szolgáltatónak, akkor az adóhatóság a hatósági átutalási megbízás teljesítésének napjától a jogosulatlanul beszedett adó, költségvetési támogatás visszatérítésének napjáig késedelmi pótlékkal egyező nagyságú kamatot köteles fizetni az adózó részére.³⁵¹

13.4.3. Végrehajtás ingó, illetve ingatlan vagyonra

Az ingó, ahogy az ingatlan vagyonra vezetett végrehajtási cselekménynek is két mozzanata van. Elsőként a vagyontárgy lefoglalása történik meg, majd ezt követően kerülhet sor az ingó vagy ingatlan dolog értékesítésére.

Ingó dolog lefoglalására sor kerülhet a végrehajtási eljárás megindításával egyidejűleg, de azt követően is, a végrehajtási eljárás alatt bármikor. Az ingó dolog foglaláskor kap egy becsértéket, amelyet az adóhatóság a dolog forgalmi értékének alapulvételével határoz meg.

Az adóhatóság a lefoglalt ingóságot értékesítés céljából a lefoglalást követően haladéktalanul elszállíthatja az adós költségén, és azt megőrzi. Ha ezzel a lehetőséggel az adóhatóság nem él, akkor az adós a dolgot állagának megóvása mellett használhatja az adóhatóság által meghatározott időpontig.

Ingó dolog foglalása esetén lehetőség van fedezetcsereére. Ekkor az adóhatóság az adós méltánylást érdemlő kérelmére a lefoglalt ingó dolgot feloldhatja a foglalás alól, ha a tartozás megtérülése a feloldást követően is biztosított, vagy ha az adós olyan vagyontárgyat ajánl fel a tartozás fedezetéül, amelynek értéke a feloldani kért vagyontárgy piaci értékét

³⁵¹ Avt. 42. §.

eléri vagy meghaladja. Utóbbi esetben a korábban lefoglalt vagyontárgy foglalásának feloldása és a felajánlott vagyontárgy lefoglalása egyidejűleg történik meg. Fedezetcsereére sor kerülhet az eljárás szünetelése és felfüggesztése alatt is.

Speciális szabályok vonatkoznak a járművek, a követelések, illetve a zálogjoggal terhelt ingóságok foglalására.³⁵²

Ingtalan lefoglalására is sor kerülhet a végrehajtási eljárás megindításakor, vagy azt követően, a végrehajtási eljárás későbbi szakaszában is. Lényeges – az adós lakhatását szolgáló ingatlanokra vonatkozó – a természetes személy adóst védő két korlátozás. Az egyik szerint nincs helye ingatlan-végrehajtásnak a természetes személy, illetve egyéni vállalkozó adós és a vele együtt élő közeli hozzátartozó lakhatását közvetlenül szolgáló lakóingatlanra nézve akkor, ha a fennálló tartozás összege nem több 500 ezer forintnál. A másik korlátozó rendelkezés szerint pedig a méltányolható lakásigény felső határát meg nem haladó nagyságú, az adós és a vele együtt élő közeli hozzátartozó lakhatását közvetlenül szolgáló lakástulajdon pedig csak akkor vonható végrehajtás alá, ha a végrehajtás más formái nem vezettek eredményre.³⁵³ A végrehajtási cselekmények megválasztásakor előbbi két előírás korlátozza az adóhatóság szabad mérlegelési jogát.

Ingtalanfoglalás esetén az adóhatóság megkeresi az ingatlanügyi hatóságot, és az ingatlanra végrehajtási jogot jegyeztet be. Az adóhatóság mellőzi mind az ingatlan foglalását, mind értékesítését, ha az ingatlanon fennálló jelzálogjog miatt követelésének kielégítését nem várhatja.

Az ingatlan értékesítésére fő szabály szerint beköltözhető állapotban, azaz lakatlanul kerül sor. Ingatlan lakottan csak kivételesen kerül árvevésre, így akkor, ha abban érvényes, a végrehajtási eljárás megindulása előtt kötött bérleti szerződés alapján bérlő lakik; ha abban hasznélvező lakik; ha abban a nem adós tulajdonostárs lakik; vagy ha abban az adós egyenes ági felmenője lakik, és akinek ez volt a végrehajtási eljárás megindítását megelőző hat hónapban is a lakóhelye, valamint az ingatlan tulajdonjogát az adós tőle szerezte.³⁵⁴

³⁵² Avt. 47–49. §.

³⁵³ Avt. 52. § (1)–(2) bek.

³⁵⁴ Avt. 53. §.

Fedezetcserére nemcsak ingó-, hanem ingatlanfoglalás esetén is sor kerülhet.³⁵⁵

A végrehajtás során lefoglalt ingó és ingatlan *vagyon tárgyak értékesítésére* sor kerülhet elektronikus árverés, valamint hagyományos árverés keretében. Mód van ugyanakkor árverésen kívüli eladásra is, illetve bizonyos törvényben meghatározott ingóságok értékesítésére speciális szabályok vonatkoznak. Amennyiben az árverésen kívüli értékesítésre, illetve a speciális eladási szabályok alkalmazására nincs mód, akkor fő szabály szerint elektronikus árverésen, kivételesen hagyományos árverésen kerül sor a vagyon tárgy eladására.

Az árverés időpontját a végrehajtó tüzi ki az Avt. által meghatározott szabályok alapján. Ingóárverés helyszíne lehet az állami adó- és vámhatóság épülete; a települési önkormányzat épülete vagy a települési jegyző által kijelölt egyéb helyiség; az adós lakóhelye (tartózkodási helye), székhelye (telephelye, fióktelepe); az ingóság lefoglalásának helye; az ingóság őrzésének helye, valamint a végrehajtó által kijelölt más hely. Az árverést hirdetménnyel tüzik ki, illetve teszik közzé, amelyet kézbesítenek az adósnak – ha megkeresésre indult a végrehajtás, akkor –, a behajtást kérőnek, valamint a települési önkormányzat jegyzőjének. Utóbbinak akkor, ha a végrehajtást az önkormányzati adóhatóság folytatja le.

Az árversen jelen lévő adós meghatározhatja az ingóságok árverésének sorrendjét. Az árverésen közli a résztvevőkkel az adóhatóság a kikiáltási árat, amely megegyezik az ingóság becsértékével. Ezt követően az árverésen részt vevők ajánlatot tehetnek. Amennyiben az ajánlattevő által felajánlott vételár nem éri el az ingó dolog kikiáltási árat (becsértékét), akkor a kikiáltási ár fokozatosan csökkenthető, egészen a becsérték 35%-áig. Az árverést addig folytatják, míg érkeznek ajánlatok. Ha nincs több ajánlat, a kikiáltó háromszor kikiáltja a legmagasabb megtett ajánlatot, majd nevesíti a nyertest. Az árverés nyertese a helyszínen azonnal köteles a teljes vételárat megfizetni. Amennyiben fizetési kötelezettségének nem tesz eleget, az árverést az ingóságra tovább kell folytatni. Ha a korábban ki nem fizetett ingóság az árverésen később értékesítésre kerül, de alacsonyabb áron, mint amekkora ajánlatot arra a nem fizető vevő korábban tett, akkor a nem fizető vevő a két ár közti különbözetet köteles megtéríteni.

Az árverésről jegyzőkönyvet vesznek fel, arról hang- és képfelvétel is készül. Ha az ingóságot nem sikerül az első árverésen értékesíteni, akkor

³⁵⁵ Avt. 55. §.

az értékesítést a második, illetve harmadik árverésen kell megkísérelni. Az adóhatóság a következő árverést mindig az előbbi árveréstől számított – árverési kifogás esetén, annak elbírálását követő – 60 napon belül tüzi ki. Ha az árverést utóbb megsemmisítették, az a jóhiszemű vevő tulajdonjogát nem érinti.³⁵⁶

Lényeges, hogy lefoglalt *ingatlan értékesítésére* csak akkor kerül sor, ha az adós tartozása egyéb végrehajtási cselekmény foganatosításával nem vagy csak aránytalanul hosszú idő elteltével térülne meg. Vagyis az adóhatóságnak, ha lehetősége van más eljárási cselekmény segítségével behajtani követelését, akkor azt kell választania, s csak utolsó körben folyamodhat az ingatlan értékesítéséhez.³⁵⁷

Ingatlanárverés helyszínéül csak az állami adó- és vámhatóság épülete, a települési önkormányzat épülete vagy a települési önkormányzat jegyzője által kijelölt helyiség, az ingatlan fekvésének helye, valamint a végrehajtó által kijelölt más hely szolgálhat. Az árverés hirdetményét ebben az esetben az adóson, illetve a behajtást kérőn kívül meg kell küldeni azoknak is, akiknek az ingatlan-nyilvántartás értelmében az ingatlanra valamilyen bejegyzett joguk van, továbbá az ingatlan fekvése szerinti települési önkormányzatnak, valamint az ingatlanügyi hatóságnak is.

Ingatlanárverésen az vehet részt, azaz az tehet ajánlatot, aki az ingatlan becsértékének 10%-át az árverés megkezdéséig letétbe helyezte a végrehajtónál, vagy azt az adóhatóság által közzétett számlára átutalta. A letét összegét a nyertes ajánlattevő által felkínált vételárba beszámítják, mindeki másnak a letét összege visszajár.

Amennyiben a vevők által ingatlanért felajánlott vételár nem éri el a kikiáltási árat, akkor a kikiáltási ár fokozatosan csökkenthető, ám az nem lehet alacsonyabb, mint a becsérték 50%-a. Lakóingatlan esetén pedig a kikiáltási ár nem csökkenthető az ingatlan becsértékének 75%-a alá,³⁵⁸ ha az ingatlan az adós egyetlen lakóingatlana, lakóhelye ebben van, és a végrehajtási eljárás megindítását megelőző hat hónapban is ott lakott. A lakóingatlan fekvése szerinti települési önkormányzatot a lakóingatlanra elővásárlási jog illeti meg.³⁵⁹

³⁵⁶ Avt. 68–68. §.

³⁵⁷ Avt. 59. §.

³⁵⁸ Az első két árverés sikertelensége esetén csökkenthető a kikiáltási ár a becsérték legfeljebb 50%-áig.

³⁵⁹ Avt. 84–86. §.

A nyertes ajánlattevő a vételár letéten felüli részét – vételár-különbözetet – köteles az árverést követő 8 napon belül megfizetni. Az adóhatóság végzésben legfeljebb 60 napos halasztást engedélyezhet a fizetésre. Amennyiben a nyertes ajánlattevő nem fizet határidőre, akkor a letét összegét elveszti, s a következő árverésen nem vehet részt.

Amennyiben az ingatlant a második árverésen alacsonyabb áron értékesítik, mint amelyet az előző árverésen a nem fizető vevő korábban felajánlott, a korábbi vevőt az adóhatóság határozatban kötelezi a két vételár közötti különbséget megtérítésére és a második árverés kitűzésével összefüggő költségek megfizetésére. Ebbe az összegbe az elvesztett előleget beszámítják.

Az adóhatóság a lefoglalt ingó, illetve ingatlan vagyont árverésen kívüli is értékesítheti az adós által meghatározott vevő részére becsértéken. Az adóhatóság a becsértéktől különböző, a vevő által nevesített áron is értékesítheti a vagyontárgyat e vevő által meghatározott személynek akkor, ha a vételárból valamennyi követelés és felmerült költség kielégíthető. Ha a végrehajtás a behajtást kérő megkeresésére indult, akkor az árverésen kívüli eladáshoz szükség van a behajtást kérő vagy behajtást kérő hatóság beleegyezésére is, kivéve akkor, ha a befolyó vételárból minden kötelezettség és költség megtérül. Az árverésen kívüli értékesítés jogkövetkezmenyei megegyeznek az árverésen történő értékesítés jogkövetkezmenyeivel.³⁶⁰

Árverésre sor kerülhet elektronikusan is. Az *elektronikus árverést* is hirdetményi úton teszik közzé, amely hirdetményt a NAV hivatalos internetes honlapján, az Elektronikus Árverési Felületen (a továbbiakban: EÁF) teszik elérhetővé. Aki részt kíván venni az árverésen, az kizárólag az EÁF-en, elektronikusan tehet ajánlatot. Fő szabály szerint az elektronikus hirdetmények megtekintése, az árverésen való részvétel, valamint az ajánlattétel díjmentes.³⁶¹ Azonban az EÁF-re való belépés regisztrációhoz, továbbá az üzemeltetési szabályokban foglaltak elfogadásához kötött.

Az árverést az elektronikus felületen is az nyeri, aki a legmagasabb összegű érvényes ajánlatot teszi. Ha azonos összegű ajánlatok érkeznek, akkor a korábban megtett ajánlat tekinthető érvényesnek. A megtett árverési ajánlat visszavonására nincs mód.

³⁶⁰ Avt. 88. §.

³⁶¹ Kivétel ez alól az elektronikus ingatlanárverés, hisz az ajánlattevőknek ekkor is előzetesen letétbe kell helyezniük az ingatlan becsértékének 10%-át.

Az elektronikus árverés időtartama az árverési hirdetményben megjelölt kezdő időponttól számított harmadik nap este kilenc órájáig tart. Amennyiben az elektronikus rendszerben üzemzavar támadna, s annak időtartama az egy órát eléri, akkor az elektronikus árverés időtartama 24 órával meghosszabbodik. Ha az üzemzavarra az árverés lezárását megelőző 4 órában kerül sor, annak tartamától függetlenül, az árverésre nyitva álló határidő 24 órával meghosszabbodik. Akkor, ha az árverés lezárását megelőző két percben érkezik érvényes ajánlat, az árverés időtartama további öt perccel meghosszabbodik.³⁶²

Az adóhatóság az elektronikus árverés nyertesét az árverés lezárását követően értesíti, akinek az értesítést követően 8 napja van megjelenni az árverést lebonyolító adóhatóságnál, s ez időn belül a vételárat köteles megfizetni. Az ingó és ingatlan vagyontárgyak elektronikus árverésére vonatkozó részletszabályokat az Avt. 90–91. §-a rögzíti.

Sikertelen az árverés, ha nem tett senki vételi ajánlatot, vagy a dolgoért felajánlott vételár nem éri el az Avt.-ben meghatározott törvényi minimumot. Sikertelen akkor is, ha ingóárverés esetén a nyertes ajánlattevő a vételárat nem fizette meg, és a további árverés nem vezetett eredményre. Az ingatlanárverés sikertelen, amennyiben a nyertes ajánlattevő a számára nyitva álló határidőn belül nem fizette meg a vételár-különbözetet. Sikertelen árverés esetén az adóhatóság újabb árverést tűz ki, ha attól siker várható.³⁶³

Az árverés nemcsak sikertelen lehet, hanem meg is hiúsulhat. Ekkor úgy kell tekinteni, mintha árverésre nem is került volna sor. A kitűzött árverést meg kell hiúsítani, ha a végrehajtó akár az árverés megkezdése előtt, akár az árverés folyamán olyan törvénysértő intézkedést vagy mulasztást észlel, amely az árverés megsemmisítésére adna okot. Meg kell hiúsítani akkor is, ha olyan körülmény merül fel, amely az árverés lefolytatásának törvényi akadályát képezi; valamint akkor, ha el nem hárítható súlyos rendzavarás történik, amely miatt vagy megkezdeni, vagy lefolytatni nem lehet az árverést. Az árverést meghiúsultnak kell tekinteni, ha azt felesleges szerv utóbb megsemmisítette.³⁶⁴

Előfordulhat az az eset is, amikor a lefoglalt ingóságot, illetve ingatlant az adóhatóságnak nem sikerül a végrehajtás során értékesítenie. Ekkor,

³⁶² Avt. 89. §.

³⁶³ Avt. 92. §.

³⁶⁴ Avt. 93. §.

ha újabb árverés kitűzésétől nem várható siker, illetve az adóhatóság és az adós között végrehajtási egyezség nem született, akkor az adóhatóság a vagyontárgyat a foglalás alól feloldja, amely így az adósnak visszajár.³⁶⁵

13.5. Az adóhatóság által foganatosított végrehajtási eljárás egyéb lényeges kérdései

A végrehajtás során felmerült valamennyi *költséget* az adós köteles viselni, amely költségekről az adóhatóság végzést hoz.

A végrehajtási eljárásban sor kerülhet ügygondnok kirendelésére. Az adóhatóság akkor rendel ki az adós részére ügygondnokot, ha az adósnak van lefoglalható vagyontárgya, de

- az adós lakóhelye vagy tartózkodási helye ismeretlen; vagy
- az adós külföldön lakik vagy hosszabb ideje külföldön tartózkodik; vagy
- az adós székhelye nem fellelhető vagy székhelye ismeretlen; vagy
- a nem természetes személy adósnak nincs törvényes képviselője; vagy
- az adós céget a cégbíróság törölte a cégjegyzékből.³⁶⁶

Ügygondnok kirendelésére nincs szükség, ha az adósnak van képviselője. A végrehajtás során behajtott összegből az adóhatóság elsőként a végrehajtás során felmerült költségeket vonja el, az előbbi költségek levonása után megmaradt összegből kerül sor az adós fennálló tartozásainak elszámolására. A tartozásokat az Avt. négy kategóriába osztja, s kimondja, hogy az adóst terhelő tartozások közül elsőként a természetes személy jövedelemadójának előlegére, jövedelemadójára és annak járulékaira fennálló tartozásokat kell rendezni. Ezt követően kerülhet sor az Európai Uniót megillető követelések rendezésére, majd harmadsorban az állami adó- és vámhatóság alapfeladataihoz kötötten nyilvántartott tartozások elszámolása következik, s az ezen túl fennálló egyéb tartozások kielégítésére csak mindezek után kerülhet sor. Ha ugyanabba a kategóriába eső több tartozása van az adósnak, akkor azokat esedékességük szerinti sorrendben – elsőként a régebb óta fennállót – kell elszámolni, s amennyiben előbbi tartozások

³⁶⁵ Avt. 94. §.

³⁶⁶ Avt. 10. §.

esedékessége megegyezik, akkor a befolyt összeget a tartozások arányában kell elszámolni a tartozások fejében.³⁶⁷

Végrehajtási eljárás felfüggesztésére sor kerülhet hivatalból és kérelemre. Hivatalból vagy a felettes szerv rendelkezésére az adóhatóság akkor függeszti fel a végrehajtási eljárást, ha a fizetési kötelezettséget megállapító döntés megváltoztatása vagy megsemmisítése várható. Ugyanakkor az adóhatóság a végrehajtást kérelemre is felfüggesztheti akkor, ha az illetékfizetési kötelezettség megszüntetése várható, vagy ha az adós felfüggesztésre okot adó méltányolható körülményt igazol, s korábban – a végrehajtási eljárás ideje alatt – az adóst nem sújtották eljárási bírsággal. A *végrehajtási eljárás szünetelésére* is sor kerülhet bizonyos eljárási cselekmények foganatosításakor, amely az adott eljárási cselekmény befejezéséig tart. Szünetel a végrehajtás:

- fizetési kedvezmény iránti kérelem elbírálása idején;
- fizetési halasztást vagy részletfizetést engedélyező döntés véglegessé válásának napjától a tartozás döntésben foglalt teljesítéséig;
- halasztó hatály elrendelésére irányuló kérelem elbírálásáig;
- felszámolási eljárás lefolytatása alatt; illetve akkor, ha
- valamely más – Avt.-től különböző – törvény így rendelkezik.³⁶⁸

A végrehajtási eljárás megszüntetésének van helye, vagyis az adóhatóságnak meg kell szüntetnie a végrehajtási eljárást, ha

- az adós tartozását maradéktalanul megfizette;
- a tartozást az adóhatóság teljes egészében behajtotta;
- a tartozást az adóhatóság teljes egészében elengedte;
- a tartozások végrehajtásához való jog elévült;
- a tartozások vonatkozásában a végrehajtáshoz való jog megszüntetésére került sor;
- a végrehajtható okiratot visszavonták vagy megsemmisítették;
- a megszüntetést a behajtást kérő (behajtást kérő hatóság) kérte;
- az adós meghal;
- törvény – Avt.-n kívüli egyéb törvény is – így rendelkezik.³⁶⁹

³⁶⁷ Avt. 13. §.

³⁶⁸ Avt. 16. § (1) bek.

³⁶⁹ Avt. 18. §.

Lényeges kérdés a *végrehajtáshoz való jog elévülése*, amelyre a tartozás esedékessége naptári évének utolsó napjától számított négy év elteltével kerül sor. Ha a tartozás elévült, akkor az azt terhelő késedelmi pótlékok is elévültnek kell tekinteni.

Az elévülési idő további hat hónappal meghosszabbodik, amennyiben az adóhatóság végrehajtási cselekményt foganatosít. A végrehajtási jog elévülése megszakad az adóbevallás késedelmes benyújtása esetén, s a késedelmes benyújtás napján előlről kezdődik. Az elévülést a felszámolási eljárás megindítása is megszakítja, s az majd csak a felszámolási eljárás befejezéséről hozott döntés jogerőre emelkedését követően indul újra. Az elévülési idő nyugszik:

- a végrehajtási eljárás felfüggesztése alatt;
- az adós egész vagyonára elrendelt bűnügyi zárlat idején;
- a törvényben biztosított fizetési kedvezménynek vagy feltételhez kötött adómentesség időtartama alatt;
- kapcsolódó büntetőeljárás jogerős befejezéséig;
- kapcsolódó polgári peres eljárás jogerős befejezéséig;
- az adózó halálának napjától az adómegállapításról szóló döntés, illetve az örököst az örökhagyó tartozásának megfizetésére kötelező döntés véglegessé válásáig.³⁷⁰

A végrehajtási eljárást lefolytató adóhatóság az adós – ha sor került kötelezésre, akkor az adó megfizetésére kötelezett személy – végrehajtható vagyona hiányában az adós tartozását ideiglenesen *behajthatatlannak* minősítheti. A tartozás végrehajthatóvá válásáig vagy a végrehajtáshoz való jog elévüléséig ezen a jogcímen tartja nyilván a tartozást az adóhatóság. Amennyiben a végrehajtáshoz való jog elévülési idején belül a tartozás ismét végrehajthatóvá válik, akkor az adóhatóság a tartozást ismét végrehajthatóvá minősíti.³⁷¹

Az adóhatóság az eljárásban részt vevő valamennyi szereplőt *eljárási bírsággal* sújthatja, amennyiben az megjelenési kötelezettségét elmulasztja, együttműködési kötelezettségét megsérti, vagy az eljárást más módon akadályozza. Természetes személy maximum 200 ezer forint, nem természetes személy legfeljebb 500 ezer forintig terjedő eljárási bírsággal sújtható. Ha a jogsértést ismételten követik el, akkor természetes

³⁷⁰ Avt. 19. §.

³⁷¹ Avt. 20. §.

személlyel szemben legfeljebb 500 ezer forint, más személyekkel szemben maximum 1 millió forint a kiszabható eljárási bírság összege.³⁷²

Az adós és az adóhatóság közötti megállapodás eredményeként szület-
het *adóhatósági egyezség* is a végrehajtási eljárás során akkor, ha az adós
lefoglalt ingatlan, illetve ingó vagyona valamely állami vagy önkormányzati
feladat ellátását természetben szolgálja. Ekkor, ha ahhoz az adópolitikáért
felelős miniszter, helyi önkormányzatok esetén az önkormányzat képvil-
selő-testülete hozzájárul, akkor az egyezség eredményeként a vagyon-
tárgy tulajdonjoga vagy kezelői joga becsértéken átszáll az államra vagy
a helyi önkormányzatra. Ha egyezség születik, akkor az abban rögzített
összeg erejéig az adós központi költségvetéssel vagy önkormányzati költ-
ségvetéssel szemben fennálló tartozása megfizetettnek minősül.³⁷³

A végrehajtási eljárásban az adózó élhet végrehajtási kifogással
és fellebbezéssel. A fellebbezés kapcsán az Art. és az Air. rendelkezéseit
kell alkalmazni. Vagyis ugyanazok a szabályok vonatkoznak a végrehaj-
tási eljárás során tett fellebbezésekre, amelyeket a 10. fejezetben korábban
bemutattunk. Az Avt. annyi kiegészítést tesz, hogy önálló fellebbezéssel
megtámadható végzésnek nyilvánítja a végrehajtási kifogást visszautasító
végzést, a végrehajtási kifogást elbíráló végzést, a végrehajtási kifogás
előterjesztési határidejének elmulasztása miatt benyújtott igazolási kérel-
met elutasító végzést, illetve mindazokat a végzéseket, amelyeket az adó-
hatóság az Avt., illetve a Vht. alapján hoz meg.

A *végrehajtási kifogás* sajátos, a végrehajtási eljárásban alkalmaz-
ható jogorvoslati lehetőség, amelyet a végrehajtási cselekményt fogana-
tosító – vagy azt elmulasztó – elsőfokú adóhatóságnak előterjeszthet
az adós, a behajtást kérő (behajtást kérő hatóság), illetve mindenki, akinek
jogát vagy jogos érdekét sérti az adóhatóság – illetve önálló bírósági vég-
rehajtó – jogsértő intézkedése vagy intézkedésének elmaradása. A végre-
hajtási kifogásnak a végrehajtási cselekményre, kivéve az árverés kitéző-
sének jogszerűségét vitató első alkalommal benyújtott kifogást, halasztó
hatálya nincs.

A végrehajtási kifogás a sérelmezett intézkedés vagy annak elmaradá-
sának tudomásra jutásától számított 15 napon belül terjeszthető elő, amely-
ben meg kell jelölni a sérelmezett intézkedést s azt, hogy milyen okból kéri
az indítványozó az intézkedés megsemmisítését, illetve megváltoztatását.

³⁷² Avt. 22. §.

³⁷³ Avt. 23. §.

Az intézkedés megtörténtétől vagy elmulasztásától számított hat hónapon túl végrehajtási kifogás előterjesztésére nincs mód.

A kifogást a felettes szerv bírálja el, kivéve, ha annak a végrehajtást foganatosító adóhatóság helyt ad. A felettes szerv 15 napon belül dönt a kifogásról, az intézkedést ennek keretében helybenhagyhatja, megváltoztathatja, megsemmisítheti, vagy az eljáró adóhatóságot határidő tűzésével az elmulasztott intézkedés megtételére kötelezheti.³⁷⁴

A vizsgált témát érintő legszembetűnőbb változás, hogy az adóhatóság által foganatosítható végrehajtási eljárások szabályozását kiemelték az adózás rendjéről szóló törvényből, s arra egy külön normát fogadtak el, az Avt.-t. Ám nemcsak maga a szabályozási struktúra, hanem annak tartalma is átesett korrekción, amely változások főként az adóhatóság jogkörének, mozgásterének bővítésében manifesztálódnak.

Az egyik ilyen fordulat, hogy 2018. január 1-jét követően a NAV általános behajtási hatósággá alakul. Tevékenysége nem korlátozódik csupán az adóbehajtásra, hanem az adók módjára behajtandó köztartozások mellett az általános közigazgatási rendtartás alapján kirótt, fennálló tartozások behajtására is köteles. Újdonságként került be az adóst védő garancia, amely szerint a 10 ezer forintot meg nem haladó nettó tartozás esetén az adóhatóság csupán felhívja az adóst tartozásai megfizetésére és vele szemben kizárólag az átvezetés eszközét alkalmazza, más végrehajtási cselekményt azonban nem foganatosíthat. Ingatlanértékesítésre a végrehajtási eljárás keretében a hatályos szabályozás értelmében is csak akkor kerülhet sor, ha a követés egyéb végrehajtási cselekmény foganatosításával nem vagy aránytalanul hosszú idő múlva térülne meg. Ugyanakkor ezen túl az 500 ezer forintot el nem érő tartozások esetén is sor kerülhet ingatlan-végrehajtásra. Kivételt az előbbi szabály alól csak a természetes személy adós és vele együtt élő közeli hozzátartozó lakhatását közvetlenül szolgáló lakóingatlanok jelentenek, amelyekre nézve továbbra is csak akkor vezethető végrehajtás, ha az adós tartozása meghaladja a félmillió forintot. Változás továbbá, hogy a benyújtott végrehajtási kifogásban az indítványozó meg kell, hogy jelölje az okot, amely miatt a kifogásolt intézkedéssel szemben vagy annak elmaradása miatt jogorvoslattal élne. További változás, hogy már nemcsak

³⁷⁴ Avt. 24–27. §.

az adóssal, hanem a végrehajtási eljárásban részt vevő valamennyi személy-lyel szemben kiszabható eljárási bírság.

13.6. Vissza az esethez

Az adós tartozása 1,4 millió forint. Az adóhatóság ezt az összeget behajthatja egyrészt úgy, hogy végrehajtást foganatosít az adós jövedelmére, másrészt úgy, hogy végrehajtást indít az adós fizetési számlájára. De követeléseit akár az adós ingatlanára vezetett végrehajtással is kielégítheti, hisz az adós tartozása a félmillió forintot meghaladja, ám mivel a végrehajtás más módjai is eredményre vezethetnek, az adóhatóság valószínű, csak utolsósorban folyamodik az ingatlan vagyon értékesítéséhez. Előbbi miatt, illetve azért, mert a jövedelemre vezetett végrehajtás során hosszabb időre volna szükség az adóhatóság követeléseinek kielégítésére, így valószínű, hogy az adóhatóság az adós fizetési számláján lévő összegre indít végrehajtási cselekményt.

13.7. Önellenőrző kérdések

- Mikor kerül sor végrehajtási eljárásra?
- Hogyan indul a végrehajtási eljárás?
- Milyen végrehajtási módokat ismer?
- Az ingatlan vagyon értékesítésére vonatkozóan milyen korlátozások védik az adós érdekeit?
- Mit takar az adóhatósági egyezség? Mikor jöhet létre egy ilyen egyezség?
- Mikor évül el egy fennálló tartozás végrehajtásához való jog?

13.8. Érdekességek

- Elektronikus Árverési Felület elérhetősége: <https://arveres.nav.gov.hu> (Letöltve: 2018. 05. 15.)
- GYOVAI Márk (2015): Az önálló bírósági végrehajtó szerepe az adóvégrehajtásban. *Magyar jog*, 62. évf. 10. sz. 575–583.

- JUHÁSZ Péter (2017): Az adóvégrehajtás közvetett jogkövetkezményei. *Adóvilág*, 21. évf. 6. sz. 36–39.
- NAV (2018): *A végrehajtási eljárás alapvető szabályai*. Elérhető: <http://nav.gov.hu/search/searchresults?query=ad%C3%B3v%C3%A9grehajt%C3%A1s> (Letöltve: 2018. 05. 17.)

Felhasznált irodalom

HALUSTYIK Anna szerk. (2015): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Pázmány Press.
SIMON István (2012): *Pénzügyi jog II.* Budapest, Osiris.

2017. évi CLIII. törvény az adóhatóság által foganatosított végrehajtási eljárásokról

1994. évi LIII. törvény a bírósági végrehajtásról

Vákát oldal

Megjelent a Ludovika Egyetemi Kiadó Nonprofit Kft.
és a Debreceni Egyetemi Kiadó gondozásában.
A kiadásért felel Koltányi Gergely,
a Ludovika Egyetemi Kiadó ügyvezető igazgatója
és Karácsony Gyöngyi,
a Debreceni Egyetem Egyetemi és Nemzeti Könyvtár
főigazgatója.

Kapcsolat

info@ludovika.hu • kiado@lib.unideb.hu

Felelős szerkesztő: Kilián Zsolt
Korrektor: Molnár Margit
Tördelőszerkesztő: M. Szabó Monika
Nyomdai kivitelezés: Pátria Nyomda Zrt.
Felelős vezető: Orgován Katalin vezérigazgató

ISBN 978-963-531-031-9 (nyomtatott)
ISBN 978-963-531-032-6 (elektronikus)

Mit tegyek, ha a csődbe ment munkáltatómtól nem kapok fizetést? Megadóztatható-e a termőföld? Lesz-e az utcában hőeltakarítás? E kérdések mindegyike kapcsolódik valamilyen módon az állam közfeladataihoz, erőforrás-gazdálkodásához és ezzel összefüggésben az államháztartás működéséhez. Kötetünk az államháztartási erőforrások szabályozási rendszerét mutatja be, tekintettel az állami és a társadalombiztosítási alapokra, a költségvetési intézmények szerepére, az állami vagyonnal való rendelkezésre, az önkormányzati költségvetés bevételeire, valamint az adóigazgatás eljárására. Teszi mindezt nem szokványos tartalommal, az állami erőforrásokkal való rendelkezés legújabb társadalmi, gazdasági és szabályozási kihívásaira is reagálva.

Mindegyik fejezet egy példaesetből kiindulva mutatja be az általános szabályozási kereteket, a jogéletbe ágyazva ezzel a teoretikus alapok ismertetését. A mélyebb összefüggések átlátását rendszerező ábrák, önellenőrző kérdések és a kapcsolódó érdekességek megismeréséhez vezető útmutatások (linkek, hasonló esetek stb.) segítik a kötetben.

A kiadvány a KÖFOP-2.1.2-VEKOP-15-2016-00001 „A jó kormányzást megalapozó közszolgálat-fejlesztés” című projekt keretében került kiadásra.

SZÉCHENYI 



MAGYARORSZÁG
KORMÁNYA

Európai Unió
Európai Szociális
Alap



BEFEKTETÉS A JÖVŐBE