

A DIGITALIZÁCIÓ EREDMÉNYEI A MAGYAR ADÓELJÁRÁSOK VONATKOZÁSÁBAN GYAKORLATI KITEKINTÉSEL*

VARGA ZOLTÁN**

Tanulmányom első részében bemutatom a digitalizáció egyik eredményeként bevezetett Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszert és annak ez évi módosulásait. Kitérek az EKÁER és a NÉBIH élelmiszerláncfelügyeleti rendszerének összefüggéseire. Vizsgálom a helyszíni és az utólagos ellenőrzések tapasztalatait, majd a bírságolási tapasztalatokkal és jogorvoslati kérdésekkel foglalkozom. Végül bemutatom az adóhatósági mérlegelés bíróság általi elfogadásának egy példáját.

Kulcsszavak: *digitalizáció, EKÁER, helyszíni és utólagos ellenőrzések, bírságolás, jogorvoslat*

In the first part of my study, I present the Electronic Road Traffic Control System introduced as a result of digitalization and its amendments this year. I discuss the connections between the EKÁER and NÉBIH food chain monitoring system. I examine the experience of on-the-spot and ex-post controls and then deal with the experience of fines and remedies. Finally, I present an example of the acceptance of a tax authority's discretion by a court.

Keywords: *digitalisation, Electronic Public Road Trade Control System, on-the-spot and ex-post controls, fines, remedies*

Bevezetés

A magyar adóeljárásokat érintő digitalizáció egyik mérföldkövének számító EKÁER-t, vagyis az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszert, a termék közúti fuvarozásával kapcsolatos bejelentési kötelezettség elemeit az Országgyűlés az

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

Jelen tanulmány a Miskolci Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar Közjogi Kutatóműhely keretében valósult meg.

** DR. VARGA ZOLTÁN
PhD egyetemi docens
Miskolci Egyetem ÁJK
Államtudományi Intézet
Pénzügyi Jogi Intézeti Tanszék
3515 Miskolc-Egyetemváros
civdrvz@uni-miskolc.hu

adóbevételek minél hatékonyabb beszedése érdekében még a régi adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény szövegébe iktatta be.

A hatékonyabb fellépés alapja mindenképp olyan módszerek kialakítása és bevezetése, amellyel a vizsgálatok valós idejűvé válhatnak, és így az ellenőrző hatóság számára az egyes gazdasági események azok tényleges megvalósulásakor követhetővé, elemezhetővé válnak.¹ Ennek támogatására meg kell oldani az árumozgás nyomon követését, amelyet az EKÁER rendszere valósít meg.

Az adók adminisztratív kezelésére egyébként Vito Tanzi már 1993-ban felhívta a figyelmet egy tanulmányában.² A csalás és a jogkövetés kérdéskörét pedig prof. dr. Szilovics Csaba vizsgálja 2003-ban megjelent kötetében.³

1. Az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer főbb jellemzői

Az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer (a továbbiakban: EKÁER) célja, hogy az áru fuvarozást az információtechnológia használatával az állami adó- és vámhatóság valós időben tudja ellenőrizni, ezáltal hatékonyabban kerülhetnek visszaszorításra az áfacsalások. Az EKÁER ezen bejelentési kötelezettségeket jelenti meg.

Az EKÁER rendszer főbb szabályozási elemei az alábbiak:

- Bejelentési kötelezettségek:
 - fuvarozási és termékadatok előzetes bejelentésének kötelezettsége, az előzetesen bejelentett fuvarozási és termékadatok módosításának bejelentési kötelezettsége;
 - átvételi címre érkezés, vagy a fuvarozás megkezdésének bejelentése.
- Kockázati biztosíték nyújtása.
- Nyilatkozattételi kötelezettség.
- Hatósági zár alkalmazása.⁴

A bejelentési kötelezettséggel kapcsolatban az Art. 113. § (1) bekezdése kimondja, hogy „*útdíjköteles gépjárművel, továbbá a 3,5 tonna össztömeget meghaladó gépjárművel végzett, közúti fuvarozással járó, e törvény végrehajtására kiadott miniszteri rendeletben meghatározott termékértékesítést, termékbeszerzést, egyéb célú termékmozgatást kizárólag érvényes EKÁER számmal rendelkező adózó folytat-*

¹ KOVÁCS Kitti – JUHÁSZ Vanda – HVIZSGYALKA Gábor – MIHICS Henrik – GUTYÁN Tibor: Az év legjelentősebb újdonsága az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer. *VÁM-ZOLL A Nemzeti Adó- és Vámhivatal folyóirata* 2015. május, különszám, 7.

² VITO TANZI: Adóreformok a piacgazdaságba való átmenet során: a fő kérdések. *Szociálpolitikai Értesítő, Adózás, adórendszerek, adóreformok*. (Szerkesztette: Semjén András), MTA Szociológiai Intézet, Budapest 1993/1–2., 490.

³ SZILOVICS Csaba: *Csalás és jogkövetés az adójogban*. Gondolat Könyvkiadó, Budapest, 2003.

⁴ KOVÁCS Kitti – JUHÁSZ Vanda – HVIZSGYALKA Gábor – MIHICS Henrik – GUTYÁN Tibor: i. m. 7.

hat”. A (2) bekezdés szerint pedig „az (1) bekezdést alkalmazni kell az e törvényt végrehajtására kiadott miniszteri rendelet által kockázatosnak minősített termékre vonatkozóan, e törvény végrehajtására kiadott miniszteri rendeletben meghatározott esetben akkor is, ha a terméket olyan gépjárművel fuvarozzák, amely nem útdíjköteles”.

A részletszabályokat az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer működéséről szóló 5/2015. (II. 27.) NGM rendelet (a továbbiakban: EKÁER rendelet) tartalmazza. A kockázatos termék nem útdíjköteles gépjárművel történő fuvarozása esetén az EKÁER rendelet 3. § (5) bekezdése értelmében az egy fuvarozás keretében ugyanazon feladótól ugyanazon címzett részére fuvarozott termékek együttes bruttó tömege az 500 kg-ot vagy azok együttes adó nélküli ellenértéke az 1 millió forintot meg kell haladja.

A gépjármű és az útdíjköteles jármű fogalmát az értelmező rendelkezések között az Art. 7. § 21. és 50. pontjai határozzák meg.

Fentiek alapján egyrészről a közúti áruforgalom esetében kell alkalmazni a rendszert, további szempont pedig az adott áru kockázatos volta. Az Art. 113. § (1)–(2) bekezdése alá eső árut közúton szállítani az adóhatóság által kiadott EKÁER szám (Art. 7. § 15. pontja: EKÁER-szám: az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer által a termék közúti fuvarozásának bejelentését követően automatikusan képzett azonosító szám, amely egy adott termékegységet azonosít) birtokában lehet.

Fontos kiemelni, hogy a bejelentésnek a szállítást megelőzően meg kell történnie, szállítás csak a kiadásra került EKÁER-szám birtokában végezhető. A több fuvarozási módot kombináló intermodális szállítások esetében csak a közúti fuvarozás során kell a bejelentést megtenni.⁵

Ügyféloldalról nézve az EKÁER egy internetböngészővel elérhető webfelület, ahol regisztrációt követően lehet szállítmányokat bejelenteni.

A regisztráció lehet

- a bejelentésre kötelezett,
- vagy a szállítmányozó regisztrációja.

A bejelentésre kötelezett első bejelentkezésekor EKÁER-számot igényel. Az elsődlegesen regisztrált a törvényes képviselő vagy állandó meghatalmazott lehet, további személyek részére másodlagos regisztráció hozható létre. A képviseleti jogosultságokat a NAV folyamatosan felügyeli azért, hogy ne lehessen bejelentést tenni arra már nem jogosult személy által. Szállítmányozói regisztráció során arról van szó, hogy az elsődleges felhasználó a szállítmányozó regisztrációs számát megadva lehetőséget teremt a szállítmányozó számára arra, hogy bizonyos adatokat kezelhessen a rendszerben az általa fuvarozott árukra vonatkozóan. Az EKÁER ugyanakkor működését tekintve lényegesen több az adóhatóság kezében, mert a fenti

⁵ KOVÁCS Kitti – JUHÁSZ Vanda – HVIZSGYALKA Gábor – MIHICS Henrik – GUTYÁN Tibor: i. m. 11.

kötelezettségeken túl más közreműködők által kívülről támogatott összefüggő rendszer. Együttműködik a rendszer keretében többek között a Nemzeti Élelmiszerlánc-biztonsági Hivatallal, a közúti kamerarendszert üzemeltető szervezettel és más hatóságokkal.⁶

Összefoglalóan azt mondhatjuk, hogy az EKÁER a magyar Nemzeti Adó- és Vámhivatal által létrehozott és működtetett az árumozgást figyelő, ellenőrző és regisztráló technikai rendszer, amelynek elsődleges célja az áruk szállításával összefüggő visszaélések számának, az általános forgalmi adóra elkövetett csalások számának csökkentése. A rendszer kiterjed a tagállamok közötti ügyletekre, valamint az első belföldi, nem végfelhasználó számára történő értékesítési célú árumozgásokra, valamint ezeknek a jogszabály által kijelölt adatoknak az előzetes elektronikus adóhatósági rögzítésére és a fuvarozás bejelentésére. Ez közvetetten a feketegazdaság kifehéritését eredményezheti, hiszen a tényleges árumozgás megismerésével a szállított termékek jogi sorsa is ellenőrizhetővé válik a NAV és a HU-GO (a megtett úttal arányos útdíjfizetési rendszer) együttes alkalmazásával. E két digitális rendszer segítségével elérhető, hogy jelentősen csökkenjen az adózatlanul forgalomba kerülő árutömeg mennyisége, hiszen csak az juthat legálisan forgalomba a közúti szállítás segítségével, amit előzetesen és szabályszerűen bejelentettek. Ez az eszköz közvetett módon védi a tisztességes piaci szereplőket, a jóhiszemű vásárlókat és javítja a közteherviselés egyenlőségét és segíti a kormányzati statisztikák és gazdaságpolitikai tervezés megalapozottságát.⁷

1.1. A bejelentés legfontosabb szabályai

Bejelentésköteles tevékenység az Európai Unióból Magyarország területére irányuló termékbeszerzés vagy egyéb célú behozatal, Magyarországról az Európai Unió más tagállamába irányuló termékértékesítés vagy egyéb célú kivitel, valamint a belföldön nem közvetlenül végfelhasználó részére történő első áfaköteles termékértékesítés.

Az EKÁER rendelet részletezi a bejelentésre kötelezettek körét, ami a szállítások irányának függvényében változik.

Bejelentésre kötelezett a terméknek az Európai Unió más tagállamából Magyarország (belföld) területére irányuló beszerzését megvalósító általános forgalmi adó alanya, a terméknek az Európai Unió más tagállamából belföldre irányuló beszerzésétől eltérő egyéb célból történő behozatala esetén a terméket a kirakodási (átvételi) helyen átvéő személy, szervezet, kivéve a végfelhasználót, belföldi feladási címről belföldi átvételi címre történő közúti fuvarozással járó termékértékesítés esetén a termék beszerzését megvalósító általános forgalmi adó alanya, a terméknek belföldről az Európai Unió más tagállamába irányuló értékesítése esetén a

⁶ KOVÁCS Kitty – Dr. JUHÁSZ Vanda – HVIZSGYALKA Gábor – MIHICS Henrik – GUTYÁN Tibor: i. m. 29.

⁷ SZILOVICS Csaba: Az adócsalás elleni küzdelem új eszközéről. *Büntetőjogi Szemle* 2019/1., 103–104.

terméket beszerző személy, szervezet, értékesítéstől eltérő egyéb célból történő kivitel esetén a terméket átvevő személy, szervezet, kockázatos termék belföldre irányuló közúti fuvarozása esetén a kirakodási címen található ingatlant az adott jogügylet kapcsán jogszerűen használó adózó.⁸

A felrakodás címe a termékegység közúti fuvarozásához használt gépjárműre történő felrakodás helyének pontos címe, Európai Unió más tagállamában történő felrakodás esetén a feladó által rendelkezésre bocsátott címadat, az Európai Unió más tagállamában található feladási címről belföldi kirakodási (átvételi) címre irányuló kombinált (intermodális) fuvarozás esetén a közúti fuvarozást végző gépjárműre történő felrakodás helyének címe.⁹

Bejelentésre kötelezett a feladó a terméknek belföldről az Európai Unió más tagállamába irányuló értékesítését megvalósító általános forgalmi adó alanya vagy az általánosforgalmiadó-mentesség érvényesítése érdekében a belföldön nyilvántartásba nem vett adózó helyett eljáró közvetett vámjogi képviselő, adóraktár üzemeltetője, a terméknek belföldről az Európai Unió más tagállamában található átvételi címre történő értékesítéstől eltérő egyéb célú kivitel esetén az az általánosforgalmiadó-alany, akinek (amelynek) az érdekében a termék egyéb célú kivitele megvalósul, a belföldi feladási címről belföldi átvételi címre történő közúti fuvarozással járó termék értékesítését megvalósító általános forgalmi adóalany, a terméknek az Európai Unió más tagállamából belföldre irányuló értékesítését megvalósító általános forgalmi adó alanya, értékesítéstől eltérő egyéb célból történő behozatal esetén az a személy, szervezet, akinek (amelynek) az érdekében a termék belföldre történő továbbítása megvalósul.¹⁰

A kirakodás (átvétel) címe a termékegység közúti fuvarozásához használt gépjárműről történő kirakodás helyének pontos címe, az Európai Unió más tagállamában történő kirakodás esetén a címzett (átvevő) által rendelkezésre bocsátott címadat, belföldi feladási címről az Európai Unió más tagállamában található kirakodási (átvételi) címre irányuló kombinált (intermodális) fuvarozás esetén a közúti fuvarozást végző gépjárműről történő kirakodás helyének címe.¹¹

Az EKÁER rendelet 3. § (6) bekezdése értelmében a termékértékesítés során a nem kockázatos terméket a címzett fuvarozza vagy fuvaroztatja el, a rendelet alkalmazásában közúti fuvarozással járó tevékenységet végző adózónak kell tekinteni.

Speciális szabály vonatkozik az EKÁER rendelet 3. § (3) bekezdése szerinti esetre, amikor értékesítési láncolatban csak egy alkalommal történik fuvarozás. „(3) Ha a terméket egymást követően többször értékesítik úgy, hogy azt csak egy alkalommal fuvarozzák el közúton, az (1) bekezdés c) pontját arra a termékértékesítésre kell alkalmazni, amely során a terméket elfuvarozzák. Amennyiben a terméket olyan adózó fuvarozza vagy fuvaroztatja el, aki (amely) ezen értékesítések lán-

⁸ EKÁER rendelet 2. § 4. pontja.

⁹ EKÁER rendelet 2. § 7 pontja.

¹⁰ EKÁER rendelet 2. § 6. pontja.

¹¹ EKÁER rendelet 2. § 8. pontja.

colatában címzett és egyúttal feladó, úgy kell tekinteni, mint aki (amely) a termék fuvarozását vagy fuvaroztatását feladóként végzi.”

A bejelentésben szereplő adatok körét az EKÁER rendelet 7. § (1) bekezdése sorolja fel. Eszerint az állami adó- és vámhatóság az alábbi adatokat veszi nyilván-
tartásba és szerepelteti az EKÁER-ben:

- EKÁER-szám,
- feladó adatai (név, adóazonosító szám),
- felrakodás címe,
- címzett adatai (név, adóazonosító szám),
- kirakodás (átvétel) címe,
- a 2. § 4. pont e) alpontja szerinti címzett adatai (név, adóazonosító szám),
- az EKÁER-számhoz tartozó termék(ek):
 - általános (kereskedelmi) megnevezése,
 - a vám- és a statisztikai nómenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló 2658/87/EGK tanácsi rendelet I. számú mellékletének (a Kombi-nált Nómenklatúrának) a bejelentéskor hatályos szövege szerinti vámtar-ifaszám (4 számjegyig, kockázatos termék esetén 8 számjegyig),
 - az egyes termékmegnevezésekhez (tételekhez) tartozó bruttó tömeg kg-ban,
 - veszélyes termék fuvarozása esetén a veszélyes áru azonosító szám (UN szám),
 - az adózó döntésétől függően a termék könnyebb beazonosítása érdekében az adott termék adózónál használt cikkszáma,
- a termék közúti fuvarozásának indoka, ami lehet:
 - termékértékesítés,
 - termékbeszerzés,
 - bér munka,
 - egyéb cél.

Az EKÁER rendelet lehetőséget biztosít egyszerűsített adattartalmú bejelentés megtételére a 8. §-ban szabályozott adatokkal. Az EKÁER rendelet 6. § (2) bekezdése alapján az EKÁER-szám megállapítása érdekében nem kockázatos termékek esetében jogosult egyszerűsített adattartalommal bejelentést tenni a közúti fuvarozási tevékenységet folytatni kívánó adózó, ha a bejelentés évét megelőző második adóévben az általa összeállított egyedi beszámolóban vagy azon számviteli törvény szerinti konszolidált beszámolóban, amibe bevonták, kimutatott éves nettó árbevétel az 50 milliárd forintot, saját termelésű készlet értékesítéséből származó nettó árbevétel a 40 milliárd forintot elérte vagy meghaladta és szerepel az állami adó- és vámhatóság által vezetett köztartozásmentes adózói adatbázisban. Az egyetemes postai szolgáltató szintén egyszerűsített adattartalmú bejelentést tehet. Az egyszerűsített adattartalmú bejelentés esetén az adózónak a

- feladó adatai (név, adóazonosító szám),
- címzett adatai (név, adóazonosító szám),

- a termék közúti fuvarozásához használt gépjármű forgalmi rendszáma, az Európai Unió más tagállamából belföldre irányuló fuvarozás esetén legalább azon gépjármű(vek) forgalmi rendszáma(i), amellyel a belföldi útszakaszon történik a fuvarozás
- adatokat kell bejelentenie.

A mindennapi élet megkívánja, hogy különböző okokból kifolyólag a szabályozás alól mentességek kerüljenek meghatározásra. A *mentességek rendszerét* az EKÁER rendelet 4. §-a szabályozza. A mentesség alapja lehet személyi kör vagy tevékenység szerinti mentesség.

Nem tartozik az EKÁER hatálya alá például a Magyar Honvédség, a Katonai Nemzetbiztonsági Szolgálat, az Országgyűlési Őrség gépjárművével, valamint a katasztrófa által okozott károk megelőzésében vagy elhárításában részt vevő gépjárművel végzett közúti fuvarozással járó tevékenység.

A mentességek körében végezetül útszakasz-mentesítés formájában az EKÁER rendelet 5. §-a speciális, egyedi mentességet biztosít a 4. §-on kívüli, egyszerűsített adattartalommal bejelentést tenni jogosult gazdálkodó részére annak gyártásszervezési sajátosságaira tekintettel. A mentesség nem automatikus, azt kérelmezni kell. A kérelem alapján dönt az állami adó- és vámhatóság annak megadásáról. Az útszakasz-mentesítésre vonatkozó határozat a jogerőre emelkedésétől számított 1 évig érvényes, megújítását az EKÁER rendelet engedi.

Az EKÁER szabályozásában nagy szerepet kap az áru, termék kockázatos, vagy nem kockázatos minősítése. Megkülönböztetést tesz az Art. a 113. § (1)–(2) bekezdéseiben a nem útdíjköteles járművel történő szállítás vonatkozásában, a (3) bekezdésében a kockázati biztosíték nyújtása esetére. Az EKÁER rendelet értelmében másként alakul a bejelentésre kötelezett személye kockázatos termék esetében, egyszerűsített adattartalmú bejelentést pedig nem kockázatos termékre lehet tenni.

A kockázatos termékekre vonatkozóan a szabályozást az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer működésével összefüggésben a kockázatos termékek meghatározásáról szóló 51/2014. (XII. 31.) NGM rendelet (továbbiakban: NGM rendelet) tartalmazza. Az NGM rendelet további megkülönböztetést tesz mellékleteiben a kockázatos élelmiszer, illetve a kockázatos egyéb termék között.¹²

A *kockázati biztosíték* az EKÁER-szám megállapítása érdekében az EKÁER rendeletben meghatározott módokon és mértékben nyújtott biztosíték. Megkülönböztetendő tőle a szankciós jelleggel alkalmazott, az Art. 239–242. §-ban nevesített lefoglalással történő biztosítékként történő lefoglalás.

A biztosíték kötelezettjének mértékét meghatározza az Art., és az EKÁER rendelet is szabályozza. A kockázati biztosíték szabályait az Art.-ben a 113. § (3)–(4) bekezdések tartalmazzák. A (3) bekezdés szerint „*az adózó a (2) bekezdés szerinti esetben, valamint akkor, ha az (1) bekezdés szerinti tevékenységét e törvény végrehajtására kiadott miniszteri rendelet által kockázatosnak minősített termékkel (a továbbiakban: kockázatos termék) végzi, e törvény végrehajtására kiadott miniszte-*

¹² NGM rendelet 2. § és 1. és 2. számú melléklete.

ri rendeletben meghatározottak szerinti esetekben kockázati biztosítékot köteles nyújtani”. A (4) bekezdés szerint továbbá „kockázati biztosítékot köteles fizetni az új kötelezett – kockázatos termékkel végzett, az e törvény végrehajtására kiadott miniszteri rendeletben meghatározott Közösségen belüli termékbeszerzés, illetve az első belföldi általános forgalmi adóköteles, nem közvetlenül végfelhasználó részére történő termékértékesítés esetén – az első bejelentés alkalmával és az első bejelentéstől számított száznyolcvanadik napig teljesített bejelentések esetén vagy az első tíz bejelentés alkalmával is, ha az első bejelentéstől számított száznyolcvan napon belül legalább tíz bejelentést nem tett”.

Az EKÁER rendelet 16. § (3) bekezdése szerint „a biztosíték mértékének folyamatosan el kell érnie a 11. § és 13. § szerinti bejelentés időpontjában a bejelentést megelőző 45 napon (ideértve a bejelentés napját is) teljesített bejelentések során megállapított és átvételi címre érkezés vagy a fuvarozás megkezdésének bejelentésével már rendelkező EKÁER számokhoz tartozó kockázatos termékek, valamint a már megállapított és még érvényes EKÁER számokhoz tartozó kockázatos termékek együttes adó nélküli értékének 15 százalékát”. Ha több jogcímen is kellene biztosítékot nyújtani az EKÁER rendelet 11–13. §-ai szerint, akkor az adózó a magasabb összegű biztosítékot kell nyújtsa.¹³ A biztosíték teljesíthető elkülönített letéti számlára történő befizetéssel, vagy pénzügyi intézmény, pénzforgalmi intézmény, befektetési vállalkozás által vállalt, az állami adó- és vámhatóság által nyilvántartásba vett garancia útján.¹⁴

A letétbe helyezett összeg és a garancia kiegészíti egymást, az elkülönített letéti számlára megfizetett összegnek és a garanciaszerződésben szereplő összegnek együttesen kell elérnie a teljesítendő biztosíték összegét az EKÁER rendelet 17. § (2) bekezdése szerint.

A garanciára vonatkozó részletszabályokat az EKÁER rendelet 18. §-a írja elő. A letétbe helyezett összeget és a garanciát az állami adó- és vámhatóság nyilvántartásba veszi, a kockázati biztosíték összege pedig az internetes honlapon folyamatosan figyelemmel kísérhető az adózó által.

A költségvetési bevételek biztosítása szempontjából kiemelkedően fontos a kockázati biztosítékkal kapcsolatban az EKÁER rendelet 16. § (10) bekezdésében foglalt elszámolási szabály: „A biztosíték nyújtását követően az állami adó- és vámhatóság minden hónap végét megelőző 5 napon belül felülvizsgálja, hogy a biztosítékot nyújtó adózó rendelkezik-e az állami adóhatóságnál nyilvántartott, nettó módon számított adótartozással. Tartozás fennállása esetén a biztosíték összegét az állami adó- és vámhatóság a tartozásra elszámolhatja. Ha a rendelkezésre álló biztosíték összege az adózót terhelő tartozás mindegyikére nem nyújt fedezetet, azt az állami adó- és vámhatóság először a magánszemély jövedelemadó előlegére, a levont jövedelemadóra vagy a kifizető által a magánszemélytől levont járulékokra esedékesség sorrendjében, azonos esedékesség esetén a tartozások arányában számolja el. Az ezt követően fennmaradó összeget először az egyéb adó-

¹³ EKÁER rendelet 16. § (4) bekezdés.

¹⁴ EKÁER rendelet 16. § (7) bekezdés.

tartozásokra kell elszámolni azok esedékességének sorrendjében, azonos esedékesség esetén a tartozások arányában. A biztosíték elszámolásával a jóváírás napján a tartozás megfizetettnek minősül.” Az így lecsökkenő biztosítékot az adózónak ki kell egészítenie, ha tevékenységét folytatni szeretné. Szintén a bevételek biztosítását, tartozások minél hatékonyabb behajtását szem előtt tartva történhet meg a biztosíték csökkentése, visszautalása is. Az EKÁER rendelet 16. § (13) bekezdése értelmében „*az állami adó- és vámhatóság a visszatartási jogát az adózó általa nyilvántartott köztartozása tekintetében gyakorolhatja, illetve a nyilvántartott köztartozást a garanciaszerződés keretében érvényesítheti*”. A biztosíték összegének visszautalását, valamint csökkentését az EKÁER rendelet adózói kérelemhez és az állami adó- és vámhatóság jóváhagyásához köti.

Az EKÁER rendelet 16. § (8) bekezdése lehetővé teszi a *kockázati biztosíték teljesítése alóli mentességet*. Mentessül a biztosítékadási kötelezettség alól az az adózó, aki nem minősül az Art. szerinti új kötelezettnek és legalább két éve működik, és szerepel az állami adó- és vámhatóság által vezetett köztartozásmentes adózói adatbázisban, vagy stratégiaileg kiemelt jelentőségű gazdálkodó szervezetként csőd-, vagy felszámolási eljárás alatt gazdasági tevékenységet folytat, és egyedi kérelme alapján az állami adó- és vámhatóság vezetője a biztosítékadási kötelezettség alóli mentességet engedélyezte.¹⁵

Az EKÁER rendelet 16. § (9) bekezdése kimondja, hogy a mentesség feltételeinek fennállását az állami adó- és vámhatóság folyamatosan vizsgálja. Ha a mentesség (8) bekezdés szerinti feltételei már nem állnak fenn, úgy az adózó az EKÁER rendelet 16. § (3)–(4) bekezdései szerint kockázati biztosítékot köteles teljesíteni.

1.2. A bejelentésre vonatkozó szabályok változásai 2020 márciusától

2020. március 1-jével változott az EKÁER-bejelentésekre vonatkozó szabályozás¹⁶, ugyanis ettől az időponttól a lezárt bejelentések bizonyos adatai – pótlék ellenében – utólagosan módosíthatók. A következőkben az erre vonatkozó szabályokra szeretnék kitérni.

A lezárt EKÁER-bejelentésben utólagosan módosítható adatok köre¹⁷:

- az egyes termékmegnevezésekhez (tételhez) tartozó bruttó tömeg kilogrammban,
- kockázatos termék esetében,
 - ha a termék közúti fuvarozásának indoka termékbeszerzés vagy termékértékesítés, az egyes termékmegnevezésekhez (tételhez) tartozó adó nélküli ellenérték,

¹⁵ EKÁER rendelet 16. § (12)–(13) bekezdései.

¹⁶ Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 2020. január 1-jén hatályba lépő módosítása értelmében.

¹⁷ A módosítható adatok körét az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer működéséről szóló 5/2015. (II. 27.) NGM rendelet (NGM rendelet) 11. § (6) bekezdés b) pontja, a 13. § (6) bekezdés b) pontja határozza meg.

- egyéb célú közúti fuvarozás esetén az egyes termékmegnevezésekhez (tételkekhez) tartozó adó nélküli beszerzési ár vagy az ahhoz hasonló termék adó nélküli beszerzési ára, ilyen ár hiányában pedig az adó nélküli előállítási érték,
- a termék közúti fuvarozásához használt gépjármű forgalmi rendszáma,
- az Európai Unió más tagállamából belföldre irányuló fuvarozás esetén legalább azoknak a gépjárműveknek a forgalmi rendszáma, amikkel a belföldi útszakaszon fuvaroznak.

Ha valaki az EKÁER-bejelentésében valamely utólag módosítható adatot hibásan adta meg, akkor a már lezárt bejelentést egy alkalommal, az EKÁER-szám lezárását követő 3 munkanapon belül, de legkésőbb a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV) adott szállítmánnyal közvetlenül összefüggő ellenőrzésének megkezdéséig módosíthatja. A határidő elteltével igazolási kérelmet nem lehet benyújtani.

Az EKÁER elektronikus felület az EKÁER-számot azonnal, automatikusan lezárja

- ha a termék kirakodási (átvételi) címre érkezésének időpontját – több ilyen cím esetén az utolsó kirakodási (átvételi) címre érkezés időpontját – a rendszerben bejelentették,
- ha az időpont bejelentése nem történik meg, akkor az EKÁER-szám érvényességi idejének lejártakor.

Az EKÁER-szám a megállapításától számított 15 naptári napig érvényes. Az EKÁER-szám érvényességi idejének lejárta után utólagos módosításra nincs mód.

Az EKÁER-bejelentés adatait utólagosan ugyanaz a kör módosíthatja, aki egyébként az EKÁER-bejelentést is megteheti, azaz:

- a bejelentésre kötelezett adózó,
- a bejelentésre jogosult adózó,
- az adózó törvényes képviselője,
- az adózó állandó meghatalmazottja,
- az a személy, akinek az adózó, az adózó törvényes képviselője vagy állandó meghatalmazottja az EKÁER elektronikus felületen a bejelentéshez szükséges felhasználónevet és jelszót igényelt,
- olyan személyek, akik az adott EKÁER-számhoz kapcsolódóan egyes meghatározott adatok együttes vagy külön-külön történő módosítására jogosultak, illetve akik kizárólag a rendszámadatot jelenthetik be vagy módosíthatják, valamint
- a szállítmányozó, ha erre jogosult.

Az adózó a lezárt bejelentést az EKÁER-ben erre a célra rendszeresített felületen elektronikusan módosíthatja. A módosított adatokat a NAV nyilvántartásba veszi és szerepelteti az EKÁER-ben. A program 2.0-ás XML-verziójában interfészen keresztül vagy XML-feltöltéssel is lehetőség van az adatok utólagos módosítására. Az utólagos módosításra csak pótlék ellenében van lehetőség. A pótlék összege módosított

adatonként ötezer forint az érintett tételek számától függetlenül. A pótlékot a bejelentést követő munkanapon kell befizetni, annak elengedésére, mérséklésére nincs lehetőség, arra részletfizetés nem kérhető. A fizetendő pótlék összegéről, a fizetés határidejéről az utólagos módosítást követően a rendszer egyből egy felugró ablakban ad tájékoztatást. Itt egyébként a kockázati biztosítékkal kapcsolatos információk is szerepelnek. A pótlék összegét a következő folyószámlára kell befizetni: 10032000-01037492.¹⁸

Ha a módosított adatok alapján az adózónak magasabb összegű kockázati biztosítékot kell nyújtania, akkor a bejelentés nyilvántartásba vételét a NAV csak akkor teljesíti (tehát az utólag módosított adatok érvényesítése csak akkor történik meg), ha az adózó ezt a magasabb összegű biztosítékot befizette.

Ha az adatok úgy módosulnak, hogy az alapbejelentéshez lekötött kockázati biztosítéknál kevesebbet kell nyújtani, azt a NAV szintén figyelembe veszi.

1.3. Kitekintés a magyar EKÁER mintájára Lengyelországban bevezetett SENT nevű rendszerre

Lengyelországban bevezették a SENT-rendszert¹⁹, a magyar EKÁER megfelelőjét, azaz a közúti szállítmányokat bejelentő és megfigyelő rendszert. A közúti áruszállítás ellenőrzésére létrehozott rendszerről szóló törvényt 2017. április 3-án hirdették ki, és 14 nappal később, április 17-én lépett hatályba. Ám néhány rendelkezése, mely a törvény előírásainak megszegéséért kiszabott büntetésekre vonatkozik, csak 2017. május 1-jén lépett hatályba.

A bejelentésre kötelezett áruk:

Folyékony üzemanyagok, ebben: motorbenzinek és dízelolaj, biodízel; kenőolajok, üzemanyagadalékok, etilalkohol bázisú fagyállók, hígítók és oldószerek, részben és teljesen denaturált szesz, szárított dohány, azaz olyan termékek, amelyek gyakran képezik a szabálytalan áfa- és jövedékiadó-elszámolások, csalások tárgyát, ezáltal a legnagyobb veszteségeket okozzák az állami költségvetésnek.

A törvény nem vonatkozik:

- a zárjeggyel ellátott, az egyedi kiszerelésű termékekre,
- sem az 500 kg (vagy 500 liter) mennyiség alatti szállítmányokra.
- Kivételt képeznek a postai küldemények és a katonai, ill. nemzetközi szervezetek céljára/járműveivel végzett szállítások is.

A törvényben javasolt megoldások figyelembe veszik a német, magyar és portugál tapasztalatokat. Az egyik leglényegesebb különbség a magyar rendszerhez képest, hogy *a bejelentési kötelezettség a Lengyelországból és Lengyelországba irányuló fuvarok mellett a tranzitszállításokra is vonatkozik*, ami jelentős feladatokra ró többek között a magyar szállítmányozó cégekre.

¹⁸ <https://ekaer.nav.gov.hu/articles/view/kerdesek-valaszok-2020>, 2020. április 15.

¹⁹ A honlap bejelentkezési linkje: <https://puesc.gov.pl/en/sent-formularze>.

A közúti áruszállítások megfigyelését a Országos Adófelügyelet (Krajowa Administracja Skarbowa – KAS) által vezetett Adó-Vám Elektronikai Szolgáltató Platformról (PUESC) elérhető SENT megnevezésű teleinformatikai rendszer végzi. Ez fogadja és tárolja az Interneten érkező bejelentéseket, azok kiegészítéseit, valamint az ellenőrzésre vonatkozó adatokat. A referenciaszámot – a magyar rendszerhez hasonlóan – az áru belföldi feladója vagy belföldi átvévője kéri meg, azonban a tranzitszállítások esetén ez a lengyel, illetve külföldi szállítmányozó feladata.

Az eljárást a külföldi szállítmányozók számára egyszerűsítették, tőlük nem követelik meg az elektronikus aláírást és a teljes körű regisztrációt. A referenciaszám 10 napig érvényes, átadható SMS-ben, e-mailen vagy kinyomtatott formában.

Szankciók:

Az ellenőrzést az útdíjfizetés felügyeletére jogosult szolgálatok – a rendőrség, a közlekedési felügyelet (ITD), illetve a vám- és határőrség – végezhetik.

- A feladó, ill. átvévő cég általi bejelentés hiányában vagy valótlan adatokat tartalmazó bejelentés esetén a szállítmány értékének 46 százalékát kitevő, de nem kevesebb, mint 20 000 zloty pénzbüntetés szabható ki.
- Ha a szállítmányozó elmulasztja a bejelentést, az 20 000 zloty pénzbüntetést von maga után. Amennyiben a bejelentés adatainak kiegészítésében vagy aktualizálásában van mulasztás, akkor 5000 zloty bírság róható ki.
- Amennyiben a rakomány nem felel meg fajtája, mennyisége, tömege, térfogata szempontjából a bejelentett adatoknak, vagy az áruszállítvány emelt kockázattal jár, a jármű vámmal látható el, illetve ha nem történt meg a szállítvány bejelentése, a jármű és/vagy csak a rakomány lefoglalható.

A gépkocsivezető felelőssége arra terjed ki, hogy a referenciaszám (vagy az azt helyettesítő dokumentumok) nélkül nem indulhat el, ellenkező esetben a pénzbüntetés 5000–7500 zloty lehet.

A lengyel pénzügyi tárca számításai szerint az adórendszerben elkövetett szabálytalanságok kiküszöbölése az áfa és a jövedéki adó terén kb. 6,5 milliárd zloty többletbevételt jelent a költségvetés számára 2017 és 2026 között.²⁰

2. Az EKÁER és a Nemzeti Élelmiszerlánc-biztonsági Hivatal élelmiszerlánc-felügyeleti információs rendszere

Az eddig ismerttetett, 2015. január 1-jével bevezetett, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal által üzemeltetett EKÁER célja az áfa megfizetésével összefüggő visszaélések visszaszorítása és az élelmiszer-biztonság növelése.

Az EKÁER rendszer az élelmiszerláncfelügyeleti hatóság hatáskörébe tartozó termékek esetén kizárólag a FELIR (élelmiszerláncfelügyeleti információs rendszer) azonosítóval rendelkező ügyfelek szállítmányához ad számot.

²⁰ <https://www.mkfe.hu/hu/mediamenu/hirek/aktualis-hrek/148-kulfoldi-hrek/8173-lengye-lorsz%C3%A1g-bevezeti-a-sent-nev%C5%B1-rendszert-a-magyar-ekaer-mint%C3%A1j%C3%A1ra.html>, 2020. május 31.

- A NÉBIH FELIR kereső alkalmazásának oldalán²¹ ellenőrizhető, hogy
- a forgalmazott termék a vámtarifaszám alapján FELIR köteles-e,
 - egy adott vállalkozása a TEÁOR-száma alapján FELIR-regisztráció kötelezett-e, valamint,
 - az adott vállalkozás rendelkezik-e FELIR-azonosítóval.

Aki a FELIR hatálya alá tartozó tevékenységet végez, és nem rendelkezik azonosítóval, regisztrálnia kell magát.

A regisztráció a nem mezőgazdasági kistermelőként adózó ügyfelek részére felügyeleti díj bevallás benyújtása mellett történik, a bevallási felület a Nemzeti Élelmiszerlánc-biztonsági Hivatal honlapján²² elérhető, ahol megtalálható az ahhoz készült kitöltési segédlet is. A bevallást elektronikus úton kell teljesíteni, amelynek használatához a bevallásra kötelezett vagy annak meghatalmazottja részéről ügyfélkapus regisztráció szükséges. Az ügyfélkapus rendszer aktiválását bármelyik okmányirodában, kormányhivatali és adóhatósági ügyfélszolgálaton és a külképviseleteken személyesen lehet kezdeményezni.

A rendszer másik sarkalatos pontja, hogy élelmiszer uniós tagállamból történő behozatala esetén azt csak a 3/2010. (VII. 5.) VM rendelet alapján bejelentett első magyarországi tárolási helyen engedni kirakodni. A rendelet szerint azoknak az élelmiszer-vállalkozásoknak, amelyek harmadik országból vagy uniós tagállamból élelmiszert forgalomba hozatal vagy tovább feldolgozás céljából behoznak, regisztrálniuk kell magukat és azt a telephelyet, első magyarországi tárolási helyet, ahol az árut először betárolták.

A regisztrált első magyarországi tárolási helyek a NÉBIH weboldalán található kereső²³ segítségével elérhetők.

Amennyiben valamely vállalkozás első tárolási helyet üzemeltet és nem találja adatait az adatbázisban, nyilvántartásba vételi kérelmével növényi alaptermék forgalmazása esetén a területileg illetékes megyei kormányhivatal növény és talajvédelmi igazgatóságához kell fordulnia, egyéb élelmiszer esetében a területileg illetékes járási állategészségügyi hivatalhoz.

3. A helyszíni EKÁER-ellenőrzések jellegzetességei

A helyszíni EKÁER-ellenőrzéseket jellemzően pénzügyőrök végzik, akik időnként kiegészülve operatív adóellenőrökkel, illetve a NÉBIH munkatársaival, szorosan együttműködnek az EKÁER-csoport hivatali diszpécsterszolgálatával. Ennek a diszpécsterszolgálatnak a feladata az előzetes kockázatfelmérés, a célzott ellenőrzésekre való kirendelés, továbbá a helyszíni ellenőrzéseken beszerzett információk azonnali feldolgozása, a kockázati tényezők azonosítása. A helyszíni ellenőrzése-

²¹ <http://portal.nebih.gov.hu/web/guest/felir-kereso>, 2020. április 4.

²² <http://portal.nebih.gov.hu/felugyeleti-dij>, 2020. április 14.

²³ <http://portal.nebih.gov.hu/elso-betarolasi-hely-kereso>, 2020. április 14.

ken a pénzügyőrök folyamatosan információt cserélnek ezzel a csapattal, és elvégzik a diszpécsterszolgálat által meghatározott ellenőrzéseket.

A kockázatelemző csapat (diszpécsterszolgálat) mellett az ellenőrök munkáját az ún. EKÁER Analyzer program is segíti, amely kommunikációt biztosít az EKÁER adatbázisa, valamint az elektronikusútdíj-rendszer kamerahálózata között. Ennek segítségével rendszám alapján folyamatosan nyomon követhető az áru aktuális pozíciója, így látható, ha az EKÁER-ben lejelentett információkhoz képest az áru gyanúsán más útvonalon közlekedik.

A helyszíni ellenőrzés keretében a fuvar már a szállítás közben vagy akár a címzettnél is ellenőrizheti a hatóság. Ez utóbbi azért lehet indokolt, mert bizonyos adatok és dokumentumok csak a címzettnél vannak meg, ezért a fuvarozás során nem feltétlenül állnak rendelkezésre (pl. számla). Továbbá, a kockázatelemző csapat egyéb körülmények alapján is indokoltnak találhatja, hogy a szállítmányokat a lerakodás helyszínéig kísérvék, és csak ezt követően kezdjék meg az ellenőrzést.

A helyszíni ellenőrzések során fontos, hogy az adózói törzsadatok, a le- és felrakodási helyek, illetve a szállítmány adatai összevezethetők legyenek a helyszínen tapasztalt és a fuvarlevélen feltüntetett információkkal, adatokkal. Jó tudni, hogy a pénzügyőrök látják az EKÁER rendszerben azt is, hogy az adózó pontosan mikor kérte meg az EKÁER-számot, így mulasztást jelenthet, ha az adózó csak az ellenőrzés megkezdésének pillanatában indította el az EKÁER-szám igénylési folyamatát. Bár a pénzügyőröknek legtöbbször nincs lehetőségük pontos méréseket végezni, de szemrevételezéssel megállapíthatják, ha nem azok az áruk vannak a rakodótérben, mint ami az EKÁER rendszerben szerepel, vagy ha a lejelentett tömegadat nagyságrenddel eltér a járművön megtalálható és a szállítólevélen feltüntetett áruk tömegétől.

Jellemző hiba helyszíni ellenőrzéseknél, hogy az EKÁER-ben jelentett adatok nem futnak össze a fuvarlevéllel, a szállítmány esetleg nem a fuvarlevélen megadott helyszínre érkezik, a bejelentett szállítmány többszöröse (vagy csak töredéke) van a raktérben, nem a bejelentett árut szállítják, vagy éppenséggel a bejelentett (vagy fuvarokmányon szereplő) kirakodásnak megjelölt hely egyáltalán nem alkalmas erre a célra. Fontos hangsúlyozni, hogy ezek a példák nem kizárólag csalárd magatartásból származhatnak, hanem emberi mulasztás, a logisztikai rendszer problémái, vagy a partnerrel folytatott kommunikációs hiányosságok is okozhatják.

A helyszíni ellenőrzéseket nagymértékben gyorsíthatja és egyszerűsítheti, ha a fuvarozó értelemszerűen tisztában van az érintett fuvar EKÁER számával, rendelkezik olyan kísérő okmánnyal, ami az EKÁER rendszerben feltüntetett adatokon túl további információkat tartalmaz, amely segít a pénzügyőröknek tisztázni a tényállást. A mentességi jogcímek alátámasztására például kifejezetten ajánlott egy ilyen dokumentum, hiszen ha az EKÁER-szám nem került megigénylésre, abban az esetben a helyi ellenőrzés során szükséges tisztázni, hogy milyen jogcímen élvez mentességet a fuvar az EKÁER-bejelentés alól. Tekintve, hogy a fuvarozást végző sofőr a mentességi szabályokkal nem feltétlenül van tisztában, sok idő takarítható

meg azzal, ha a pénzügyőrök számára kész dokumentumok, nyilatkozatok adnak magyarázatot az adott szállítmány EKAER-mentessége kapcsán.²⁴

4. Utólagos EKAER-ellenőrzések tapasztalatai

A helyszíni ellenőrzéseken túl fontos kiemelni, hogy az adóhatóság az EKAER-rel kapcsolatos adókötelezettségeket elévülési időn belül bármikor ellenőrizheti. Azaz egy 2015-ben bejelentett fuvar utólag, akár 2020. év végéig is ellenőrizhető. A helyszíni ellenőrzésekkel szemben ezeket az ellenőrzéseket már nem a pénzügyőrök, hanem az adóellenőrök végzik.

Tapasztalatok szerint az EKAER-kötelezettségeket az adóhatóság nem a bevételek utólagos vizsgálatára irányuló, minden adónemet érintő ellenőrzések keretében ellenőrzi, hanem túlnyomórészt egyes adókötelezettségek ellenőrzésének teljesítéseként vizsgálják. Ez azt jelenti, hogy függetlenül attól, hogy egy időszak EKAER-jelentéseit utólag megvizsgálja az adóhatóság, ugyanezt az időszakot más adónem tekintetében még ellenőrizheti, és az ilyen EKAER-vizsgálatok nem teremtenek ellenőrzéssel lezárt időszakot sem.

Utólagos vizsgálat esetén a helyszíni vizsgálatához képest az adóhatóságnak lényegesen több ideje van, így a revizoroknak is több információ bekérésére nyílik lehetősége. Továbbá, az ilyen vizsgálat során jellemzően nem egy-egy fuvar kerül górcső alá, hanem egy adott időszakra teljesített valamennyi EKAER-kötelezettség teljesítését áttekintik a revizorok, akik ilyenkor már felkészülve érkeznek. Gyakori, hogy az adott időszakra eső EKAER-jelentések és az áfabevallások összevetéséből származó eltérések, vagy éppen a diszpécseri szolgálat által jelzett kockázatok alapján indítják meg a vizsgálatot. Ilyenre lehet példa, ha a rendszerben (valós adat hiányában) XYZ-123 rendszámok fordulnak elő, esetleg nem zárja le a vállalkozás az EKAER-számot, vagy az áfabevallásban feltüntetett nagy összegű Közösségen belüli beszerzések ellenére nincs, vagy kevés az EKAER rendszerben Közösségen belüli beszerzéshez kapcsolódó EKAER-szám igénylés.

A számlázással kapcsolatos online adatszolgáltatás bevezetésével várhatóan a rendszer a jelenleginél még integráltabban működik majd. Ennek köszönhetően valószínűsíthető, hogy a részletesebb és több ponton kapcsolódó információk birtokában a kockázatos adózók kiszűrése hatékonyabbá válik, és remélhetőleg az ellenőrzések azokra a piaci szereplőkre koncentrálnak majd, amelyeknél az adócsalás gyanúja fokozottan fennáll.²⁵

5. A bírsággal kapcsolatos megállapítások

A NAV tapasztalatai szerint a leggyakrabban előforduló EKAER-hibák egyedi, adminisztratív jellegűek (például: a bejelentési kötelezettség elmulasztása, helyte-

²⁴ PRANTNER Attila: *Mire számíthatunk az EKAER ellenőrzések során?* 2017. <https://5percado.hu/mire-szamithatunk-az-ekaer-ellenorzesek-soran/>, 2020. április 4.

²⁵ PRANTNER Attila: *Mire számíthatunk az EKAER ellenőrzések során?* 2017. <https://5percado.hu/mire-szamithatunk-az-ekaer-ellenorzesek-soran/>, 2020. április 4.

len adatok szerepeltetése, a bejelentési határidők, vagy az EKÁER-szám lezárásának elmulasztása, az áru értékének helytelen meghatározása). Az adminisztratív problémák hátterében azonban túlnyomórészt emberi mulasztás vagy információhiány áll. Az ilyen adminisztratív hibákkal kapcsolatban jellemzően az adóhatóság is megértőbb. A kisebb, adminisztratív jellegű, egyszeri vagy ritkán előforduló hibákkal kapcsolatban az adóhatóság – méltányolva az ügy összes körülményét – gyakran az áru értékétől független mértékű alacsony összegű mulasztási bírságot állapít meg. (0–100 000 forint)

A fentiekkel szemben azokban az esetekben, amikor az EKÁER-jelentésekben lévő hibák egy rendszerszinten rosszul kezelt problémára vezethetők vissza, az adóhatóság kevésbé hajlamos eltekinteni a bírság kiszabásától. Ekkor ugyanis a hibák előfordulása jóval magasabb, és a hiba egy rendszerszintű ellenőrzéssel elkerülhető lenne. Ilyen esetekben már jóval magasabb bírságtételek is kerülnek kiszabásra, így érdemes az EKÁER rendszert úgy kialakítani, hogy bár az emberi mulasztást, és az információ hiányában történő hibázást soha nem lehet teljes mértékben kikerülni, a vállalkozás tegye lehetővé rendszerszinten az EKÁER-számok hiánytalan és hibátlan megigénylését. Ezt az érintett munkavállalók rendszeres képzése és megfelelő belső szabályzat is elősegítheti, alátámaszthatja. Sajnos ugyanígy magasabb összeggel bünteti a hatóság, ha az emberi mulasztás vagy az információhiány miatt gyakran vagy visszatérő jelleggel fordul elő hiba. Ilyen esetekben az adóhatóság a hibák nagy számossága miatt nem tud eltekinteni a bírság kiszabásától. A több alkalommal vagy rendszerszintű problémákra visszavezethető hibákkal kapcsolatban a maximális 40 százalékos bírságmérték ritkán kerül kiszabásra, ehelyett az adóhatóság az áru értékének jellemzően 4-5 százalékában állapítja meg az EKÁER-bírságot. Mindazonáltal ez is nagyon magas összeg lehet, ha az áruk összértéke is magas.

Amennyiben a hibák sorozatosan és visszatérően fordulnak elő, vagy a hibák szándékos, a rendszerkijátszását célzó tevékenységre vezethetők vissza, az adóhatóság az áru értékéhez mérten magasabb, jellemzően akár 15 százalékos mértékén is megállapíthatja a bírságot.

Ugyanakkor a vállalkozások felismerték azt, hogy érdemes az EKÁER rendszert akár külső szakértő bevonásával is átvizsgálni, mert a későbbiekben sokkal többet spórolhatnak azon, ha rendszerszinten kizárják a sorozatosan és visszatérően előforduló hibalehetőségeket, így az ilyen összegű bírságok előfordulása tapasztalataink szerint meglehetősen alacsony.²⁶

Az Art. 226. § (2) bekezdése alapvetően megkülönbözteti az EKÁER bejelentési kötelezettség teljes elmaradását (elmulasztását) az egyébként megtett, de valamilyen okból kifolyólag nem megfelelő bejelentések esetétől, így az egyes jogszabálysértő tényállások minősítését minden esetben körültekintően kell elvégezni. Egy konkrét jogesetben például, melynek tényállása szerint az adózó előzetesen 5000 kg tűzifa szállítását jelentette be az EKÁER rendszerbe, ezzel szemben az

²⁶ SZABÓ Viktor: *EKÁER bírságolási tapasztalatok, jogorvoslati lehetőségek*. 2018. <https://5percado.hu/ekaer-birsagolasi-tapasztalatok-jogorvoslati-lehetosegek>, 2020. március 22.

adóhatóság – a rakomány mérlegelését követően megállapította, hogy a ténylegesen szállított mennyiség 21 787 kg, megállapítható volt, hogy a tűzifa értékesítésével több éve foglalkozó adózónak a több mint 15 tonna eltérést a rakodás során észlelnie kellett volna figyelemmel arra is, hogy a szállítást az adózó saját maga végezte, nem bízott meg harmadik személyt a fuvarozással. Mindezekre tekintettel az adóhatóság a feltárt bizonyítékok alapján megállapította, hogy az eltérést nem az okozta, hogy az adózó (adminisztratív hibából eredően) téves adatot tüntetett fél (hibás bejelentés), hanem az, hogy az adózó a rendelkezésére álló tények és információk ellenére a valószínűleg lényegesen kisebb mennyiséget jelentett be az adóhatóság felé. Az adózó által elkövetett jogsértés helyes jogi minősítése tehát a valótlan adattartalommal történő bejelentés. A jogalkalmazási gyakorlat tapasztalatai szerint jogszabálysértés feltárására jellemzően a hibás, hiányos, illetve valótlan adattartalmú bejelentések kapcsán kerül sor, míg viszonylag ritkán fordul elő az EKAER bejelentési kötelezettség elmulasztása. Mindebből arra lehet okszerű következtetést levonni, hogy az adózók a bejelentési kötelezettségükkel jellemzően tisztában vannak, csupán a bejelentés teljesítése történik meg bizonyos okokból kifolyólag helytelenül. Általánosságban elmondható továbbá, hogy (bár a jogalkotó az egyes tényállások utáni jogkövetkezményeket egységesen határozza meg) a hibás, hiányos bejelentés miatt – e jogszabálysértések kisebb tárgyi súlyából fakadóan – jellemzően alacsonyabb mulasztási bírság kiszabására kerül sor, míg a valótlan adattartalmú bejelentés, illetve az EKAER-bejelentés elmulasztása – a fokozottabb adózási érdeksérelem okán – magasabb összegű bírság kiszabását alapozza meg. Fontos azonban hangsúlyozni, hogy amennyiben az adóhatóság az ellenőrzése során több különböző tényállású jogszabálysértést is feltár az adózónál az EKAER bejelentési kötelezettséggel összefüggésben (pl. az adózó bejelentéseinek egy része hiányos, míg másik része valótlan adattartalmú volt), úgy a bírságot e jogszabálysértések után nem egy tételben, hanem az egyes, egymástól eltérő tényállások tekintetében külön-külön (tényállásonként) szabja ki. Ez biztosítja ugyanis a mérlegelés okszerűségének, azaz az egyes, eltérő minősítésű jogszabálysértésekhez kapcsolódó bírságösszeg megalapozottságának objektív és egyértelmű megítélhetőségét, hiszen a különböző tényállások nem csupán az adózói magatartás jellege, illetve az okozott adózási érdeksérelem mértéke, hanem (a fentiekből következően, azokkal összefüggésben) a mérlegelendő körülmények szempontjából is eltérnek egymástól. Abban a konkrét ügyben például, amelynek tényállása szerint az adózó egyrészt az EKAER-hez kapcsolódó bejelentési kötelezettség hiányos (kirakodási címre érkezés rögzítésének elmulasztása), másrészt valótlan adattartalommal történő teljesítését (eltérő forgalmi rendszám) is megvalósította, amely által több, időben és a mulasztás jellegében is eltérő jogsértést követett el, elkülönítve kellett értékelni az adózó által elkövetett mulasztásokat mind azok tényállása, mind az azokkal kapcsolatban kiszabható mulasztási bírság összege tekintetében, tényállásonként figyelembe véve, és az egyes mulasztások súlyához igazítva a törvény szerinti mérlegelési²⁷ szempontokat.²⁸

²⁷ A mérlegelési jogkör kapcsán lásd bővebben: ERDŐS Éva – KECSKEMÉTI Ágnes: A mérlegelési jog sajátosságai a jogalkalmazói gyakorlat tükrében. *Publications*

6. A jogorvoslat gyakorlati tapasztalatai

Az EKÁER rendszer egyik legnagyobb problémája, hogy az azzal kapcsolatos kötelezettségeket nem lehet önellenőrizni. Tehát amennyiben a vállalkozás az EKÁER-szám lezárása után veszi észre, hogy valami rosszul került lejelentésre (például a rendszám, vagy a feladó adatai) javítani sajnos már nem lehet. Ilyen esetekben viszont érdemes egy az önellenőrzési jegyzőkönyvhöz hasonló feljegyzést készíteni, amellyel a vállalkozás igazolja, hogy a hibát felismerte és javította volna, ha erre a rendszer lehetőséget adna. Ezzel a jóhiszemű és jogkövető magatartást támaszthatjuk alá, amelyre később egy esetleges későbbi jogorvoslati eljárás során is hivatkozhatunk. A jogorvoslati eljárások az EKÁER-ellenőrzések során egyébiránt ugyanúgy zajlanak, mint más adókötelezettségek vizsgálatakor: a jegyzőkönyvre észrevétel tehető, a határozatra fellebbezés nyújtható be. Amennyiben az adóhatóság valamilyen hibát tárt fel az EKÁER rendszer kapcsán, az adózónak érdemes feltárni a hiba okát, és már az észrevételben előadni az adóhatóságnak, hogy az méltányolhassa a bírság kiszabásánál az adózó javára szóló tényeket, körülményeket is. Az észrevételben az adózó bemutathatja, hogy mindent megtett azért, hogy a jogszabályi előírásokat kövesse, és jóhiszeműen járt el az EKÁER-számok igénylése során. Amennyiben technikai problémák akadályozták a megfelelő EKÁER-szám igénylést, ezt is érdemes lehet előadni az észrevételben, főleg akkor, ha ezeket a technikai problémákat az adózó azóta már elhárította. Sok esetben a jegyzőkönyvre adott észrevételeket meghallgatja az adóhatóság, és a bírság kiszabásánál figyelembe veszi azokat. Emiatt mindenképp érdemes észrevétellel élni, feltéve, hogy valóban felsorolhatók olyan szempontok, amelyek mentén védhető a társaság eddigi hibás EKÁER gyakorlata.²⁹

Az EKÁER bejelentési kötelezettség teljesítésének elmulasztása, illetve hibás, hiányos vagy valótlan adattartalommal történő teljesítése körében tett adóhatósági megállapítások ténybeli alapja általában nehezen vitatható, az adózók jellemzően el is ismerik a mulasztás, valamint a hibás, hiányos, valótlan bejelentések tényét. Jogorvoslati kérelmüket az esetek többségében a felróhatóság hiányára alapítják, vagyis arra, hogy őket felelősség nem terheli, hiszen úgy jártak el, ahogy az az adott helyzetben elvárható volt. Tekintettel azonban arra, hogy sem az Art., sem az EKÁER rendelet a bejelentési kötelezettség kapcsán kimentési lehetőséget nem biztosít a kötelezettek részére, az adóhatósági jogalkalmazás a kezdetekben gyakorlatilag az „objektív adózói felelősség” elvi álláspontjára helyezkedett, mely szerint a jogszabálysértés tényszerű megállapítása mintegy „automatikusan” maga után vonta meghatározott összegű mulasztási bírság kiszabását. E körben az adóhatóság eleinte annak a viszonylag gyakori hivatkozási alapnak sem engedett teret, hogy a

Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica Tomus XXXII, Miskolc University Press, Miskolc, 2014, 147–163.

²⁸ FODOR András Imre: Az EKÁER-bírságolással kapcsolatos tapasztalatok az adóhatósági jogalkalmazás, valamint az ítélkezési gyakorlat tükrében. *Adóvilág* 2019/6., 40.

²⁹ SZABÓ Viktor: *EKÁER bírságolási tapasztalatok, jogorvoslati lehetőségek*. 2018. <https://5percado.hu/ekaer-birsagolasi-tapasztalatok-jogorvoslati-lehetosegek>, 2020. március 22.

hibás vagy valótlan bejelentés az adózó külföldi partnerének, illetve a fuvarozónak az adózó által nem befolyásolható magatartására (pl. téves vagy pontatlan adat-szolgáltatás, adózó tájékoztatásának elmulasztása stb.) vezethető vissza, vagyis a jogszabálysértő állapotot ténylegesen nem az adózó tevékenysége vagy mulasztása idézte elő. Az adózók a mulasztási bírság kiszabását a korábbi adóhatósági gyakorlat értelmében rendszerint a fenti, vagy ahhoz hasonló körülményekre történő hivatkozással sem kerülhették el. Alapvető szemléletváltást eredményezett ugyanakkor a felróhatóság vizsgálatát érintően az alakuló bírói gyakorlat, amely szerint a bíróság a fuvarozó mulasztását nem tartotta a felperesi adózó terhére értékelhetőnek. Az alapul szolgáló ügy tényállása szerint a felperes egy spanyol honosságú gazdasági társaságtól nemzetközi szállítási szerződés keretében rendelt árut. A felperes kérésére az eladó írásban küldött értesítést – többek között – a fuvarozó jármű forgalmi rendszámáról, amelyet a felperes a tájékoztatásnak megfelelően rögzített is az EKÁER rendszerben. Az eladó által megbízott fuvarozó azonban az EKÁER rendszerben bejelentett forgalmi rendszámú vontatót útközben lecserélte egy másik forgalmi rendszámú vontatóra, amelyről elmulasztotta tájékoztatni mind az őt megbízó eladót, mind pedig a felperest. Ezt követően a NAV pénzügyőrei közúti ellenőrzés alá vonták a szállítást végző gépjárművet, melynek eredményeképpen megállapításra került, hogy az EKÁER rendszerben rögzített forgalmi rendszám és a fuvarozást ténylegesen végző jármű forgalmi rendszáma eltér egymástól. Mindezek alapján az adóhatóság mulasztási bírságot szabott ki a felperes terhére a termékek közúti fuvarozásával kapcsolatos bejelentési kötelezettség hibás adattartalommal történő teljesítése miatt. Az adóhatóság hangsúlyozta, hogy az ellenőrzés során az EKÁER-szám alatt az aktuális, valós adatoknak kell szerepelniük, mivel pedig a közúti ellenőrzés során a jogszabálysértés már megvalósult, annak sincs jelentősége, hogy utóbb a felperes az adatokat helyesbítette. A felperes keresete alapján eljáró bíróság az ítéletében kimondta, hogy „az EKÁER rendelet 11. § (7) bekezdése alapján a jogszabálysértés megvalósult azzal, hogy a közúti ellenőrzéskor a forgalmi rendszám nem egyezett meg az EKÁER felületen rögzített adattal, azonban ettől függetlenül az Art. 172. § (21) bekezdése alapján vizsgálni kellett a felperes felróhatóságát”. A bíróság ítéletének indokolásában kiemelte, hogy „az áru megrendelésekor és az EKÁER rendszerbe történő adatrögzítéskor nem volt előrelátható, hogy a fuvarozó a kiszolgáltatásra kijelölt helyre érkezéséig járművet cserél, amelyről elmulasztja tájékoztatni a feleket. Ezek figyelembevételével megállapítható, hogy a felperes a tőle elvárható gondosságot tanúsította a bejelentési-, adatmódosítási kötelezettségével kapcsolatban.” A felróhatóság korében az adóhatóság természetesen megvizsgálja azt is, hogy a felek között fennáll-e olyan szerződéses kapcsolat, amely alapján az adózó felelőssége a mulasztó fél (pl. fuvarozó) magatartásáért esetlegesen megállapítható. E körben relevanciával bír az is, hogy volt-e (lehetett-e) ráhatása az adózónak a mulasztó fél magatartására, megtett-e az adózó minden tőle elvárható intézkedést a mulasztás megelőzése, illetve elhárítása érdekében. A fenti ügyben a tájékoztatást elmulasztó fuvarozó nem az adózóval, hanem az eladóval állt ugyan szerződéses kapcsolatban így a fuvarozó mulasztása ebből eredően sem eshetett az adózó terhére, a szóban forgó ítéletben kifejtettek alapján azon-

ban egyértelművé vált, hogy a továbbiakban még az adózóval szerződésben álló fuvarozó általi mulasztás esetén sem tartható az EKAER-szankció gyakorlatilag objektív felelősségén alapuló alkalmazhatósága. A jelenlegi adóhatósági gyakorlat ezért még szerződéses kapcsolat fennállása esetén sem tekinti automatikusan megállapíthatónak az adózó felelősségét olyan esetekben, amikor a mulasztást az adózó szerződéses partnere (pl. a fuvarozó) követte el úgy, hogy az adózó e mulasztást előre nem láthatta, arról nem tudhatott, arra ráhatása nem lehetett.³⁰

7. Az adóhatósági mérlegelés bírósági elfogadásának egy példája

Az ügy tényállása szerint a NAV pénzügyőrjárőrei ellenőrzés alá vonták a Franciaországból Magyarországra közlekedő tehergépjármű-szerelvényt, melynek eredményeként megállapították, hogy a 46 560 000,- Ft értékű szállítmány EKAER-bejelentéssel nem rendelkezik. A megállapított tényállás alapján az elsőfokú adóhatóság EKAER bejelentési kötelezettség elmulasztása miatt 120 000,- Ft mulasztási bírságot szabott ki a felperes terhére. Ezen összeg a kiszabható bírságmaximum – mely az adózó megbízható minősítésére tekintettel az igazolatlan eredetű áruértéke 40%-ának a fele, azaz 9 312 000,- Ft – 1,28%-ának felel meg. A bírság összegének megállapítása során az adóhatóság a felperes javára értékelte, hogy adózási gyakorlati általánosságban megfelelő, illetve a mulasztás gyakorisága körében a felperes javára vette figyelembe, hogy terhére hasonló mulasztás miatt még nem került sor szankció megállapítására. Felperes terhére vette figyelembe ugyanakkor, hogy az igazolatlan eredetű áru értéke magas, így a felperes jelentős adózási érdeksérelmet okozott, továbbá a felperes nem úgy járt el, ahogyan az tőle elvárható lett volna, mivel a külföldi partnerrel kötött szerződés nem tért ki az EKAER-rel kapcsolatos kötelezettségekre. Az adóhatóság nem fogadta el a felperes azon hivatkozását, miszerint a külföldi partner volt az, aki nem tájékoztatta őt az áru érkezéséről, mivel ebben az esetben lehetősége lett volna arra, hogy az átvételt megtagadja, és az árut visszaküldje.

A jogorvoslati eljárás során a mérlegelésnél további körülményként került figyelembevételre, hogy a szállítmány telephelyre érkezésekor a felperes megtette az EKAER bejelentést, illetve az is, hogy az adóhatóság már több ízben jelezte a felperes felé a kialakított rendszerében előforduló hibákat, melyeken a felperes felhívás ellenére nem változtatott. Tekintettel arra, hogy a bejelentés megtétele a felperes javára, míg a felhívások ellenére elmaradt változtatás a terhére értékelhető, ezért a bírság mértékének meghatározása e két körülmény figyelembevételével is megfelelőnek volt tekinthető. A felperes az adóhatósági határozattal szembeni keresetében a felróhatóság hiányára alapozva vitatta a bírságkiszabás jogszerűségét. E körben hivatkozott azon általa kifejlesztett online felületre, amely biztosítja minden partnere, valamint azok logisztikai szolgáltatója részére is a szállítmányok regisztrációját annak érdekében, hogy a felperes EKAER bejelentési kötelezettségének

³⁰ FODOR András Imre: Az EKAER-bírságolással kapcsolatos tapasztalatok az adóhatósági jogalkalmazás, valamint az ítélkezési gyakorlat tükrében. *Adóvilág* 2019/6., 41.

eleget tudjon tenni. Véleménye szerint ez a rendszer nemhogy megfelel az elvárható gondosságnak, hanem túl is mutat azon. Mindezek mellett fel is hívta partnerei figyelmét az EKAER bejelentési kötelezettség teljesítésére, illetve ezzel kapcsolatos tájékoztató anyagokat is küldött a részükre. Felperes utalt az adózási érdeksérelem hiányára is, mint figyelembe veendő körülményre. A bíróság elvi élel rögzítette ítéletének indokolásában, hogy a felperesnek kell úgy megszerveznie a gazdálkodási tevékenységét, üzletmenetét, hogy a jogszabály által előírt bejelentési kötelezettségének eleget tudjon tenni. Amennyiben ehhez az szükséges, hogy a külföldi partnerekkel kötött szerződésekbe belevegyék az EKAER bejelentési kötelezettséget, úgy felperes akkor járt volna el kellően körültekintően, ha ezt a szerződésekben rögzíti. Az adóhatósági mérlegeléssel összefüggésben a bíróság kimondta, hogy alperes a mulasztási bírság kiszabása körében az egyedi ügy sajátosságait a súlyaiknak megfelelően értékelte, a jogszabályban konkrétan nevesített valamennyi mérlegelési szempontot, az adózó adózási gyakorlatát, általános jogkövetési hajlandóságát, a jogellenes magatartás súlyát, gyakoriságát és azt, hogy az adózó az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt-e el, értékelte. Az Art. 237. § (1) bekezdésében meghatározott összes értékelési szempont együttes mérlegelésével, különösen a jogsértés jelentős súlyával (szállítmány nem került bejelentésre), az adózási érdeksérelem (közúti fuvarozás átláthatatlansága) figyelembevételével állapította meg azt, hogy a jogsértés fennállt és a mulasztási bírság mértéke arányos az elkövetett jogsértés súlyával. Ebből következően alperes a hatáskörét a mérlegelésre való felhatalmazás keretei között gyakorolta, a mérlegelés szempontjai és azok okszerűsége megállapítható az alperesi határozatból. A bíróság tehát összességében arra a megállapításra jutott, hogy az alperesi adóhatóság okszerű mérlegeléssel arányos bírságot szabott ki, melyre tekintettel a felperes keresetét – mint megalapozatlant – a fentebb hivatkozott ítéletével elutasította.³¹

Zárszó

Az online korszak bevezetése óta Magyarországon öt év alatt 12 százalékponttal csökkent az úgynevezett áfaadórés 2018-ra, az Európai Unióban is példaértékű módon, egyszámjegyre zsugorodott az adóelkerülés mértéke. Izer Norbert adóügyekért felelős államtitkár közölte: a bizottság tanulmánya³² alapján a magyarországi becsült áfaadórés – azaz a költségvetésből kieső áfabevétel – mértéke a 2013. évi 21 százalékról 9 százalékra csökkent 2018-ban. A legnagyobb csökkenést 2017-ről 2018-ra sikerült elérni, amikor 13,9 százalékról a bizottság szakértőinek előzetes becslése alapján megközelíthette a 9 százalékot az adórés mértéke. A 10 százalék alatti adóelkerülési ráta nemcsak azért példaértékű, mert az uniós átlag

³¹ FODOR András Imre: Az EKAER-bírsággal kapcsolatos tapasztalatok az adóhatósági jogalkalmazás, valamint az ítélezési gyakorlat tükrében. *Adóvilág* 2019/6., 44.

³² *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*. TAXUD/2015/CC/131.
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf, 2020. május 31.

alatti érték, hanem azért is, mert nagyon rövid idő alatt sikerült ekkora tisztulást elérni a piaci szereplők körében. A gazdaságfehérítés online korszakának a kezdete 2014. szeptember 1-re datálódik, ugyanis akkortól kötelező az online pénztárgép használata. A következő évben indult a tanulmányomban részletezett EKÁER (elektronikus közútiáruforgalom-ellenőrző rendszer) éles üzeme, majd 2018. július 1-jén debütált az adócsalás elleni fellépés harmadik pillére: az online számlázás rendszere, amelynek jelentős szerepe volt abban, hogy 2018-ban 9 százalékra csökkent az adórés mértéke.³³

Irodalomjegyzék

- [1] ERDŐS Éva – KECSKEMÉTI Ágnes: A mérlegelési jog sajátosságai a jogalkalmazói gyakorlat tükrében. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica* Tomus XXXII. Miskolc University Press, Miskolc, 2014, 147–163.
- [2] FODOR András Imre: Az EKÁER-bírsággal kapcsolatos tapasztalatok az adóhatósági jogalkalmazás, valamint az ítélkezési gyakorlat tükrében. *Adóvilág* 2019/6., 40–44.
- [3] KOVÁCS Kitti – JUHÁSZ Vanda – HVIZSGYALKA Gábor – MIHICS Henrik – GUTYÁN Tibor: Az év legjelentősebb újdonsága az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer. *VÁM-ZOLL A Nemzeti Adó- és Vámhivatal folyóirata* 2015. május, különszám, 7–29.
- [4] PRANTNER Attila: *Mire számíthatunk az EKÁER ellenőrzések során?* 2017. <https://5percado.hu/mire-szamithatunk-az-ekaer-ellenorzesek-soran/>, 2020. április 4.
- [5] SZABÓ Viktor: EKÁER bírságolási tapasztalatok, jogorvoslati lehetőségek. 2018. <https://5percado.hu/ekaer-birsagolasi-tapasztalatok-jogorvoslati-lehetosegek>, 2020. március 22.
- [6] SZILOVICS Csaba: *Csalás és jogkövetés az adójogban*. Gondolat Könyvkiadó, Budapest, 2003.
- [7] SZILOVICS Csaba: Az adócsalás elleni küzdelem új eszközéről. *Büntetőjogi Szemle* 2019/1., 103–104.
- [8] VITO TANZI: Adóreformok a piacgazdaságba való átmenet során: a fő kérdések. In: *Szociálpolitikai Értesítő, Adózás, adórendszerek, adóreformok*. (Szerkesztette: Semjén András), MTA Szociológiai Intézet, Budapest, 1993/1–2. 475–500.

³³ <https://www.kormany.hu/hu/nemzetgazdasagi-miniszterium/adougyekert-felelos-allamtitkarsag/hirek/tavaly-kilenc-szazalekra-csokkent-az-adoelkerules-merteke-magyarorszagon>, 2020. május 31.

Jogszabályjegyzék

- [9] Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény.
- [10] A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény.
- [11] Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (10. számú melléklet).
- [12] Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CL. törvény.
- [13] Az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet.
- [14] Az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer működéséről szóló 5/2015. (II. 27.) NGM rendelet.
- [15] Az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer működésével összefüggésben a kockázatos termékek meghatározásáról szóló 51/2014. (XII. 31.) NGM rendelet.