

**Az alapvető jogok biztosának
Jelentése
az AJB-4816/2013 számú ügyben**

Előadó: Dr. Juhász Zoltán

Az eljárás megindítása

A panaszos jogi képviselője útján Hivatalomhoz benyújtott beadványában a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) eljárását sérelmezte. Az alapvető jogok biztosáról szóló 2011. évi CXI. törvény (a továbbiakban: Ajbt.) 16. § (1) bekezdésében és 20. § (1) bekezdésében kapott felhatalmazás alapján, tekintettel arra, hogy az ügyben felmerült a jogállamiságból fakadó jogbiztonság követelménye, valamint a tisztességes hatósági eljáráshoz fűződő jog sérelmének gyanúja, vizsgálatot rendeltem el.

Az ügyben tájékoztatást kértem a NAV elnökétől.

Az érintett alapvető jogok

- *A jogállamiság elvéből fakadó jogbiztonság követelménye* [Alaptörvény B) cikk (1) bekezdés: „Magyarország független, demokratikus jogállam”.]
- *A hatósági ügyek tisztességes intézése* [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés: „Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.”]

Az alkalmazott jogszabályok

- a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.)
- az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Art.)

A megállapított tényállás

Az ügyben megkerestem a NAV elnökét. A válaszlevélben foglalt tájékoztatás, valamint a releváns iratokba való betekintés alapján a panaszban előadottakkal kapcsolatban a következők állapíthatók meg.

A panaszosnál 2011. évre vonatkozóan, általános forgalmi adó adónemben (a továbbiakban: ÁFA) elrendelt bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés előzményeként a NAV Veszprém Megyei Adóigazgatósága (a továbbiakban: adóigazgatóság) egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést végzett egy adózónál.

A revízió az ellenőrzés során megállapította, hogy az adózó a vizsgált időszakban a panaszos részére állított ki számlát nagy összegben. A számlán teljesítési dátumként 2011.03.20. napja, kiállítási dátumként 2011.02.28. napja szerepelt, ugyanakkor adózó a számlatömböt 2011.04.20-án vette meg a szigorú számadású bizonylatok nyilvántartása szerint, tehát a számla nem valós adatokat tartalmazott. Ezen túl az adózó a teljesítés igazolásaként egy értelmezhetetlen bizonylatot mutatott be a revízióknak. A revízió megállapításaira tekintettel a vizsgált időszak kiterjesztésével az Art. 118. § (5) bekezdése alapján adózónál szükségessé vált bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés lefolytatása, amelynek elrendelésére a 2011. október 28. napján kelt megbízólevél alapján ÁFA adónemben került sor.

Ezen ellenőrzési eljárásban a revízió megállapította, hogy az érintett ügyletekben részt vevő adózók kapcsolatrendszerének feltárása, valamint a számlákon jelentős összegben feltüntetett gazdasági események valódiságának tisztázása érdekében szükséges és indokolt az Art. 92.§ (11) bekezdésében szabályozott kapcsolódó vizsgálat elrendelése a panaszosnál, aki az adózóval szerződéses kapcsolatban állt, és részére számlák kibocsátására került sor.

Az adóigazgatóság ezért illetékességi területen kívüli ellenőrzés elrendelését kérte, melyet a 3707980385 iktatószámú, 2012. április 24-én kelt végzésben a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szervezetéről és az egyes szervek kijelöléséről szóló 273/2010. (XII.23.) Kormányrendelet 45. § (9) bekezdésére figyelemmel engedélyezett a NAV elnöke. E végzés ellen az Art. 136. § (3) bekezdése önálló fellebbezést nem tesz lehetővé, azonban az Art. 136. § (2) bekezdése alapján a végzésben foglaltak az első fokú határozat ellen benyújtott fellebbezésben megtámadhatók. Ennek alapján az adóigazgatóság 2012. június 1-jén kelt megbízólevéllel bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést rendelt el a panaszosnál 2011. évre vonatkozóan ÁFA adónemben. Az adóigazgatóság – az Art. 92.§ (9) bekezdése alapján – a 2012. június 7-én kelt, 3314083747 iktatószámú levelében a panaszosnál megkezdett ellenőrzésről értesítette az alapellenőrzéssel érintett adózót. A jelen ügyben panaszos ezen értesítés kapcsán hivatkozik arra, hogy véleménye szerint az Art. 92.§ (11) bekezdése szerinti kapcsolódó vizsgálat nyelvtani értelmezéséből levezetve az adóhatóság kapcsolódó vizsgálatként csak az alapeljárásban érintett, és ennek kapcsán a vele szerződő partner szerződéses kapcsolatára kiterjedő tényeket vizsgálhatja.

A NAV elnökének álláspontja szerint az adóhatóságnak törvényi kötelezettsége az ellenőrzés során a tényállás teljes körű tisztázása, melynek érdekében az adóhatóság az Art. 87. § (1) bekezdés a)-f) pontjaiban felsorolt bármely ellenőrzési fajtájú eljárásban folytathat kapcsolódó vizsgálatot. Utal arra is, hogy az Art. nem is tartalmaz olyan rendelkezést, amely meghatározná, vagy kizárná, hogy a kapcsolódó vizsgálat konkrétan milyen típusú ellenőrzés keretében lenne lefolytatható. Ezzel kapcsolatosan az Art. 92. § (9) bekezdésébe foglalt rendelkezés egyértelműen azon adózó értesítését írja elő a kapcsolódó vizsgálat lefolytatásáról, akinél már folyamatban van egy ellenőrzési eljárás, és akinek az ellenőrzése során vált szükségessé más adózóra (jelen esetben a panaszosra) kiterjedően ún. kapcsolódó vizsgálat elrendelése, illetve ezen vizsgálat eredményének ismerete. Ezen túl a NAV elnöke utal arra, hogy a panaszos a részére átadott megbízólevélből értesült az ellenőrzéséről.

A NAV elnöke felhívja a figyelmet arra, hogy az adóhatóság a panaszosnál – annak állításával ellenkezően – a 2009-2010. évekre vonatkozóan korábban lefolytatott adóhatósági ellenőrzési eljárásban valamennyi adónemben és költségvetési támogatásban – kivéve általános forgalmi adónemben a 2010. október hónapot – lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés megállapításai alapján a panaszos terhére adóhiánynak minősülő adókülönbözetet, illetve javára adókülönbözetet is megállapított. Az adóhatóság a határozatában kötelezte adózót a terhére megállapított adókülönbözet után adóbírság, késedelmi pótlék, mulasztási bírság megfizetésére is. Panaszos az elsőfokú határozatot helybenhagyó másodfokú határozat ellen kereseti kérelmet nyújtott be, melyet a Szombathelyi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az I.K.26.995/2013/12. számú ítéletében elutasított, tekintve, hogy a kereset nem volt alapos és az adóhatóság határozatát a bíróság jogszerűnek ítélte meg.

Az adóigazgatóság 2012. június 4-én kelt, 3314057153 iktatószámú levélben értesítette a panaszos képviselőjét az ellenőrzés megkezdéséről. A levél mellékletét képezte a megbízólevél eredeti példánya és az illetékességi területen kívüli ellenőrzést engedélyező elnöki végzés másolata. Az értesítés 2012. június 6-án kézbesítésre került, így az ellenőrzés ezen a napon jogszerűen megkezdődött.

A panaszos először 2012. augusztus 8-án kelt levélben kérte, hogy az adóhatóság bocsássa rendelkezésére az Art. 12. §-a alapján a panaszos adóhatósági ellenőrzésre történő kiválasztása alapjául szolgáló iratokat. Az adóigazgatóság 2012. augusztus 15-én kelt, 3314780886 iktatószámú végzésben elutasította a kérelmet az Art. 12. § (3) bekezdés a) pontjában foglalt rendelkezések alapján, amely szerint az adózó nem tekinthet be az adóhatóság, illetőleg a felettes szerv döntés-előkészítéssel összefüggő belső levelezésébe. Az ellenőrzésre történő kiválasztás irata e körbe tartozik.

A panaszos jogi képviselője útján a végzés ellen 2012. szeptember 5-én benyújtott beadványban fellebbezést terjesztett elő, amelyben továbbra is sérelmezte, hogy az iratbetekintési joga korlátozásra került, továbbá előadta, hogy 2012. augusztus 8-án ügyfélfogadási időben a panaszos vezetője felkereste az adóigazgatóságot és élni kívánt az Art. 12. §-ában, valamint a Ket. 68-69. §-aiban szabályozott iratbetekintési jogával, amelyet azonban az adóhatóság megtagadott.

A másodfokú adóhatóság 2012. október 15-én kelt, 3315604130 iktatószámú végzésben helyben hagyta az elsőfokú adóhatóság végzését. A végzés indokolási részében kifejtésre került, hogy az Art. a Ket. rendelkezéseivel összhangban, de attól némileg eltérő módon rendelkezik azokról az iratokról, amelyekbe az adózó nem, vagy csak meghatározott körülmények esetén tekinthet be. Az adózó által kért, az ellenőrzésre történő kiválasztás alapjául szolgáló iratok nem tartoznak az iratbetekintés körébe, ugyanis az Art. 12. § (3) bekezdése a) pontja arról rendelkezik, hogy az adózó nem tekinthet be az adóhatóság, illetőleg a felettes szerv döntés-előkészítéssel összefüggő belső levelezésébe. Megállapítható tehát, hogy az elsőfokú adóhatóság nem zárta el adózót iratbetekintési jogának gyakorlásától, azt csak az általa kért iratok tekintetében korlátozta.

A szóban forgó ellenőrzési eljárás során az adóigazgatóság az ellenőrzés lefolytatásának akadályozása miatt adózó terhére mulasztási bírságot szabott ki 2012. október 10-én kelt, 3315546454 iktatószámú határozatában. Ebben a kérdésben végül a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság elutasította az adózó keresetét a 2013. május 8-án kelt, 3.K.27.026/2013/9/I. számú ítéletében. Döntésében az irat-betekintési joggal kapcsolatos adóhatósági állásponttal megegyezően kifejtette, hogy az adóhatóság nem szegte meg az Art. 1. § (3) és (5) bekezdésekben foglalt kötelezettségét azzal, hogy olyan iratnak a megtekintését, amely az Art. szerint az adózó számára nem megismerhető, nem bocsátott az adózó rendelkezésére.

A panaszos – jogi képviselője útján – másodsor 2013. május 22-én kelt beadványban kérte az elnöki engedély meghozatalának alapját képező iratok megtekintését. Az adóigazgatóság az adózói kérelmet 2013. június 6-án kelt, 3421091541 iktatószámú végzésében az Art. 12. § (3) bekezdés a) pontjában foglaltakra tekintettel ismét elutasította, mivel az illetékességi területen kívüli ellenőrzési eljárást engedélyező elnöki végzés alapjául szolgáló iratok is a fent említett körbe tartoznak. A végzés ellen adózó jogi képviselője 2013. június 24-én fellebbezést terjesztett elő, amely alapján az elsőfokú végzést – eltérő indokolással – a másodfokú adóhatóság 2013. július 22-én kelt, 2013. augusztus 7-én jogerőre emelkedett 3521351062 iktatószámú végzésében helyben hagyta. A másodfokú végzésben ismételen kifejtésre került, hogy az Art. 12. § (3) bekezdése a) pontja alapján az illetékességi területen kívüli ellenőrzési eljárást engedélyező elnöki végzés előkészítésével összefüggő iratokba az adózó iratbetekintési joga a törvény erejénél fogva korlátozott. E körben tehát az adózó érvelése nem megalapozott, mivel az elsőfokú adóhatóság nyilvánvalóan belső levelezés formájában kérelmezi a NAV Elnökétől a döntést.

A panaszos jogi képviselője harmadjára 2013. október 15-i beadványban kérte az illetékességi területen kívüli ellenőrzési eljárást engedélyező elnöki végzés alapjául szolgáló iratokba történő betekintést, amely kérelmet – tekintettel arra: hogy a jogi képviselő korábban, több alkalommal megegyező tartalommal már nyújtott be kérelmet, amelyek elutasításra kerültek – az adóigazgatóság 2013. október 30-én kelt, 3422376498 iktatószámú végzésével érdemi vizsgálat nélkül elutasította. A NAV elnöke szerint az adózó alapvetően a 3707980385 iktatószámú, 2012. április 24-én kelt – amely napra a NAV elnöke szerint panaszos tévesen utalt ügy, mint az ellenőrzés kezdő időpontja – elnöki végzés alapját képező iratok vonatkozásában tartja jogszerűtlennek iratbetekintési joga korlátozását, amelyet már a fent részletezett beadványaiban is sérelmezett, erre irányuló kérelmei azonban jogszerűen lettek elutasítva.

A NAV elnöke szerint az Art. 86. § (1) bekezdése előírja, hogy az adóhatóság az adóbevétel megrövidítésének, a költségvetési támogatás, adó-visszaigénylés jogosulatlan igénybevételének megakadályozása érdekében rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban részt vevő más személyeket. Az ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása. Az ellenőrzés során az adóhatóság feltárja és bizonyítja azokat a tényeket, körülményeket, adatokat, amelyek megalapozzák a jogsértés és a joggal való visszaélés megállapítását, és az ezek miatt indított hatósági eljárást.

Az adóhatóság adóztatási tevékenységének egyik legfontosabb része az ellenőrzés. Az adóhatósági ellenőrzés általános célkitűzése az, hogy a legalapvetőbb állami érdeket érvényre juttatva megakadályozza az adóbevételek jogellenes megrövidítését, és a költségvetési támogatások, adó-visszaigénylések jogosulatlan igénybevételét. Az Art. 95. § (1) bekezdése alapján az ellenőrzést az adóhatóság az adó, a költségvetési támogatás alapjának, összegének megállapításához szükséges iratok, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások – ideértve az elektronikus úton tárolt adatokat is – számítások és egyéb tények, adatok, körülmények megvizsgálásával folytatja le.

Az Art. 97. § (4) bekezdése előírja, hogy az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, melyre tekintettel az ellenőrzés mindaddig nem zárható le, amíg a tényállás teljes körű tisztázása meg nem valósult. Ugyanezen jogszabályhely (5) bekezdése alapján a bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, a próbavásárlás, a fel nem fedett próbavásárlás, a próbagyártás, a helyszíni leltározás, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó vagy nyilvánosan elérhető elektronikus adat, információ.

Az eljáró adóhatóság szabadon megválaszthatja, hogy mely bizonyítási eszközök alkalmazásával kívánja bizonyítani és tisztázni az ellenőrzés során a tényállást. Az ellenőrzés határidejébe az Art. szerint meghatározott, alább ismertetett időtartamok nem számítanak bele, ezért az ellenőrzés határidejét ezen időtartamokra figyelemmel kell számítani.

Az Art. 92. § (11) bekezdésében foglaltak szerint, ha az adóhatóság az adózó ellenőrzése során a tényállás tisztázása érdekében más adózó ellenőrzését rendeli el (kapcsolódó vizsgálat), a kapcsolódó vizsgálat időtartama az ellenőrzés határidejébe nem számít bele. Az adóhatóság a kapcsolódó vizsgálat időtartama alatt az ellenőrzést folytathatja. Az adóhatóság az adózót a kapcsolódó vizsgálat kezdő és befejező időpontjáról értesíti. A kapcsolódó vizsgálatral egy tekintet alá esik az adózónál, vagy a vele szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózónál már folyamatban lévő ellenőrzés, ha annak eredménye a tényállás tisztázásához szükséges.

Ebben az esetben a kapcsolódó vizsgálat kezdő napjának az ellenőrzési határidő szüneteléséről szóló értesítés postára adásának napját kell tekinteni. Az Art. 95. § (4) bekezdése akként rendelkezik, hogy ha az adózó iratai hiányosak vagy rendezetlenek, illetve nyilvántartásai pontatlanok vagy hiányosak és így az adókötelezettség megállapítására alkalmatlanok, az adóhatóság megfelelő határidő tűzésével engedélyezi, hogy az adózó iratait, nyilvántartásait a jogszabályokban foglalt előírásoknak megfelelően rendezze, pótolja, illetőleg javítsa. A határidő az ellenőrzés határidejébe nem számít bele.

Az adózó az Art. 99. § (1) bekezdése, 98. § (1) bekezdése, valamint a 95.§ (3) bekezdése értelmében köteles az adóhatósággal együttműködni, az adóellenőröknek az ellenőrzés lefolytatásához szükséges iratanyagot átadni és felvilágosítást megadni. Az adóigazgatóság 2012. október 10-én kelt, 3315546454 iktatószámú határozatában az ellenőrzés lefolytatásának – együttműködési kötelezettség megsértésével összefüggő – akadályozása miatt 500.000 Ft összegű mulasztási bírságot szabott ki a panaszos terhére.

A határozat ellen panaszos 2012. október 18-án kelt beadványban fellebbezést nyújtott be, amelyben a bírság mellőzését kérte, valamint ismételten előadta, hogy az adóhatóság korlátozta iratbetekintési jogát, és az adóhatóság hatáskörét túllépve, nemcsak a kapcsolódó vizsgálatban megjelölt időszakot és az ahhoz kapcsolódó gazdasági eseményeket kívánta vizsgálni. A másodfokú adóhatóság a 2012. december 7-én kelt – 2012. december 18. napján jogerőre emelkedett – 3521294404 iktatószámú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A panaszos a másodfokú határozat hatályon kívül helyezését kérte a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságtól. A panaszos kereseti kérelmét a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. május 8-án kelt, 3.K.27.026/2013/9/1. számú ítéletében elutasította, és megállapította, hogy az adóhatósági határozatok jogszerűek. Az adóigazgatóság végül legutóbb 2013. október 9-én kelt, 3422222131 iktatószámú végzésében – 15 napos határidő tűzésével, 1 millió Ft-ig terjedő mulasztási bírság terhe mellett – hívta fel ismételten panaszost a hiányzó iratok pótlására, melynek nem tett eleget.

A NAV elnökének tájékoztatása szerint az ellenőrzés alá vont számlákon feltüntetett gazdasági események teljes körű vizsgálata és minősítése érdekében az adóigazgatóság kapcsolódó vizsgálatot rendelt el több adózónál, mely vizsgálatok közül egyben volt folyamatban még a vizsgálat a NAV elnöke válaszlevelének elkészítésekor.

A panaszos az adóigazgatóság 2012. július 25-én kelt, 331455881 iktatószámú egy adózóra kiterjedő kapcsolódó vizsgálatáról szóló értesítése kapcsán 2012. augusztus 13-án kelt beadványában kérte, hogy a kapcsolódó vizsgálatot elrendelő végzést az adóhatóság saját hatáskörben vonja vissza, tekintettel arra, hogy a panaszossal szemben eredetileg elrendelt kapcsolódó vizsgálat csak áfa adónemre, a 2011. évre, illetve azon belül is csak a két cég közötti adójogi kapcsolatra terjedhet ki. Továbbá panasszal élt, valamint kifogás benyújtását helyezte kilátásba az ellenőrzés határidejének indokolatlan túllépése miatt.

Az adóhatóság 2012. augusztus 23-án kelt, 3314887666 iktatószámú végzésében a panaszos kérelmét elutasította. A végzés indokolási részében kifejtésre került, hogy a panaszosnál az adóhatóság bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést, nem pedig az Art. 87. § (1) bekezdés d) pontja szerinti egyes gazdasági események valódiságának vizsgálatát végezte, ezért az adóhatóság – tekintettel az Art. 87. § (2) bekezdésére, valamint a 106. § (1) bekezdésében foglaltakra – a jogszabályi rendelkezések alapján nem csak jogosult, de köteles is a tényállást teljes körűen feltárni az adózó vizsgált időszaki jogszerű adókötelezettségének megállapítása érdekében. A kapcsolódó vizsgálat – mint ahogy arra már utalt a NAV elnöke – tehát nem egy önálló ellenőrzési fajta, hanem annak keretében bármely adónemre és időszakra vonatkozóan folytathat az adóhatóság ellenőrzést az Art. 87.§ (1) bekezdés a)-f) pontjaiban meghatározott bármely ellenőrzési fajta (pl.: bevallás utólagos vizsgálata, egyes adókötelezettségek teljesítésének vizsgálata, egyes gazdasági események valódiságának vizsgálata) keretében. A NAV elnöke szerint a jelen ügy kapcsán ismertett ellenőrzési eljárások, az adózói beadványok és adóhatósági döntések alapján látható, hogy a panaszos az adóhatósággal nem hajlandó együttműködni, az adóhatóság többszöri felszólítására sem adja át a revízióknak a kért iratokat, melynek hiányában a gazdasági események valós tartalma, illetőleg az, hogy történt-e egyáltalán gazdasági esemény, nem igazolható. Álláspontja szerint a NAV Veszprém Megyei Adóigazgatósága az ellenőrzés lefolytatására előírt törvényi határidőn belül végzi a panaszos bevallás utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzését.

A vizsgálat megállapításai

I A feladat- és hatáskörömet, valamint az ennek ellátásához szükséges vizsgálati jogosultságaimat az Ajbt. határozza meg. Az Ajbt. 18. § (1) bekezdése szerint az alapvető jogok biztosához bárki fordulhat, ha megítélése szerint – többek között – közigazgatási szerv

(hatóság) tevékenysége vagy mulasztása a beadványt tevő személy alapvető jogát sérti vagy annak közvetlen veszélyével jár, feltéve, hogy a rendelkezésre álló közigazgatási jogorvoslati lehetőségeket – ide nem értve a közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálatát – már kimerítette, *vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva*. A 20. § (1) bekezdése pedig vizsgálat folytatásának lehetőségét biztosítja számomra. A 18. § (1) bekezdésének a) pontja alapján a NAV hatóságnak minősül. Az (5) bekezdése szerint, ha az ügyben jogerős közigazgatási határozat született, az alapvető jogok biztosához ennek közlésétől számított egy éven belül lehet beadvánnyal fordulni.

Figyelemmel voltam az Ajbt. 18. § (7) bekezdésére, mely szerint az alapvető jogok biztosa nem járhat el olyan ügyben, amelyben a határozat felülvizsgálata iránt bírósági eljárás indult, vagy amelyben jogerős bírósági határozat született. Továbbá az Ajbt. 18. § (3) bekezdés e) pontjára, valamint az Alkotmánybíróság 17/1994. (III. 29.) AB határozatában foglaltakra. Ezek szerint tekintetbe kell venni, hogy olyan kérdést vagy kérdéseket, amelyekre vagy amelyekre nézve bírósági eljárás van folyamatban, illetve amelyben vagy amelyekben a bíróság már érdemben döntött, valamint azokat a kérdéseket, melyek a bíróság hatáskörébe tartoznak, nem vizsgálhatom. E hatásköri szabályok keretei között vizsgáltam az ügyet.

II Az Alkotmánybíróság a 22/2012. (V. 11.) AB határozata szerint „az előző Alkotmány és az Alaptörvény egyes rendelkezései tartalmi egyezősége esetén éppen nem a korábbi alkotmánybírósági döntésben megjelenő jogelvek átvételét, hanem azok figyelmen kívül hagyását kell indokolni”. Az Alkotmánybíróság ugyanakkor a 13/2013. (VI. 17.) AB határozatában azt emelte ki, hogy az adott határozatban vizsgált törvényi rendelkezések esetében már az Alaptörvény Negyedik Módosítása alapján jár el a korábbi alkotmánybírósági határozatokban foglaltak felhasználhatóságát illetően. A testület ennek kapcsán elvi éssel azt mondta ki, hogy „az Alkotmánybíróság a hatályát veszített alkotmánybírósági határozat forrásként megjelölésével, a lényegi, az adott ügyben felmerülő alkotmányossági kérdés eldöntéséhez szükséges mértékű és terjedelmű tartalmi vagy szövegszerű megjelenítéssel hivatkozhatja vagy idézheti a korábbi határozataiban kidolgozott érveket, jogelveket. Az indokolásnak és alkotmányjogi forrásainak ugyanis a demokratikus jogállamban mindenki számára megismerhetőnek, ellenőrizhetőnek kell lennie, a jogbiztonság igénye az, hogy a döntési megfontolások átláthatóak, követhetőek legyenek. A nyilvános érvelés a döntés indoklásának létalapja. A korábbi határozatokban kifejtett érvek felhasználhatóságát az Alkotmánybíróság mindig esetről esetre, a konkrét ügy kontextusában vizsgálja.”

Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerint *Magyarország független, demokratikus jogállam*. Az Alkotmánybíróság több, továbbra is releváns határozatában rámutatott, hogy a jogállam nélkülözhetetlen eleme a jogbiztonság. A jogbiztonság az állam kötelességévé teszi annak biztosítását, hogy a jog egésze, egyes részterületei és az egyes jogszabályok is *világosak, egyértelműek*, működésüket tekintve *kiszámíthatóak* és *előreláthatóak* legyenek a norma címzettjei számára; a jogbiztonság nem csupán az egyes normák egyértelműségét követeli meg, de az egyes jogintézmények működésének kiszámíthatóságát is [9/1992. (I. 30.) AB határozat].

Az Alkotmánybíróság szerint az alanyi jogok érvényesítésére szolgáló eljárési garanciák a jogbiztonság alkotmányos követelményéből erednek, de szoros kapcsolatban állnak a jogegyenlőséggel, törvény előtti egyenlőséggel is. A megfelelő eljárési garanciák nélkül működő eljárásban ugyanis a jogbiztonság az, ami sérelmet szenved [75/1995. (XI. 21.) AB határozat]. Ezért alapvetőek a jogbiztonság követelménye szempontjából az eljárásjogi garanciák. Csakis formalizált eljárési szabályok megkövetelésével és betartásával működhetnek alkotmányosan a jogintézmények. Az alanyi jogok és kötelezettségek érvényesítésére szolgáló eljárési garanciák a jogbiztonság követelményéből következnek. Megfelelő eljárési garanciák nélkül működő eljárásban a jogbiztonság szenved sérelmet [9/1992. (I. 30.) AB határozat]. A jogbiztonságnak elengedhetetlen követelménye az is, hogy a

jogalkalmazói magatartás – adott esetben: az államigazgatás és az önkormányzat döntési feladat- és hatáskörébe tartozó ügy törvényi szabályozás szerinti elintézésének időtartama – előre kiszámítható legyen. Az ügyfél közigazgatási határozathozatalra vonatkozó joga nem tehető függővé attól, hogy a közigazgatási szerv milyen időpontban hajlandó dönteni a hatáskörébe utalt ügyben. A közigazgatásnak ugyanis alkotmányos kötelessége, hogy hatáskörét gyakorolja, azaz illetékességi területén a hatáskörébe utalt ügyben az erre megszabott idő alatt érdemi döntést hozzon [72/1995. (XII. 15.) AB határozat].

Magyarország Alaptörvénye XXIV. cikkének (1) bekezdése szerint: „*Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék.*” A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.” Ez a cikk az Európai Unió Alapjogi Chartájába foglalt megfelelő ügyintézéshez, a „jó közigazgatáshoz” való jog követelményeként fogalmazza meg a közigazgatási hatósági eljárásokra vonatkozóan a hatósági ügyek tisztességes intézésének követelményét. A tisztességes eljárás követelménye a hatósági ügyek intézése során túlmutat az eljárás legalitásán. Az Alaptörvény XXIV. cikkének érvényesüléséhez nem elegendő, ha a hatóságok betartják az ügy elintézésére irányadó anyagi és eljárási jogszabályokat, hanem szükséges az is, hogy mind az egyedi ügyintézés, mind az arra irányadó jogszabályok segítsék az ügyféli jogok érvényesülését. Az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdése szerint teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez. Az Alaptörvény e cikke a korábbi Alkotmányban (1949. évi XX. törvény) közteherviselésnek nevezett kötelezettségről rendelkezik, amely a közös szükségletekhez való hozzájárulást hangsúlyozza. Mindez tehát elsősorban szemléleti váltást jelent összhangban az Alaptörvény O) cikkével, ami szintén a közös feladatokban való közreműködést helyezi előtérbe. A közös szükségletként történő megfogalmazás jól tükrözi, hogy nem kizárólag az állam célját szolgálja a befizetés, hanem az állam által nyújtott egészségügyi, gazdasági, szociális és kulturális szolgáltatásokat is ebből finanszírozzák, ami már közösségi érdek, és összefügg a társadalmi szolidaritás és a vásárolt jog elvével.

III. A tényállás megállapításáról szóló részben ismertetettek szerint és a rendelkezésekre álló adatok és iratmásolatok alapján megállapítható, hogy több kérdésben bírósági döntés született, melyeket ezért nem vizsgálhatok. Így a bíróság határozott az együttműködési kötelezettség megszegése miatt alkalmazott jogkövetkezmények jogszerűségéről, továbbá az irat-betekintési joggal kapcsolatosan is kifejtett jogi álláspontot. Ezért – tekintettel az ismertetett hatáskörökre vonatkozó szabályokra is – további intézkedéseket ezekkel a kérdésekkel összefüggésben nem tehetek. Az illetékességi területen kívüli eljárásra vonatkozó végzés ellen az Art. 136. § (3) bekezdése önálló fellebbezést nem tesz lehetővé, azonban az Art. 136. § (2) bekezdése alapján a végzésben foglaltak az első fokú határozat ellen benyújtott fellebbezésben megtámadhatók.

Ami a kapcsolódó vizsgálat jogi természetét illeti, a NAV elnökének idézett megállapításai helytállóak, a kapcsolódó vizsgálat nem egy önálló ellenőrzési fajta, hanem annak keretében bármely adónemre és időszakra vonatkozóan folytathat az adóhatóság ellenőrzést az Art. 87. § (1) bekezdés a-f) pontjaiban meghatározott bármely ellenőrzési fajta keretében, feltéve, hogy ez a tényállás feltárását, tisztázását elősegíti. E jogintézmény célja szerint az Art. 97. § (4) bekezdésében előírt adóhatósági kötelezettség teljesítéséhez nyújt segítséget, azaz ahhoz, hogy az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság tisztázni tudja. Az előzőekben említett feltétel teljesülésének ellenőrzése, a kapcsolódó vizsgálat terjedelmének megítélése, olyan kérdés, mely esetről-esetre tisztázható, adott esetben és végső soron a bíróság előtt. Az Art. 92.§ (11) bekezdése szerint, ha az adóhatóság az adózó ellenőrzése során a tényállás tisztázása érdekében más adózó ellenőrzését rendeli el, a kapcsolódó vizsgálat időtartama az ellenőrzés határidejébe nem számít bele, a vizsgálat időtartama alatt az ellenőrzést folytathatja.

Az adózót a kapcsolódó vizsgálat kezdő és befejező időpontjáról értesíti. A kapcsolódó vizsgálatnál egy tekintet alá esik az adózónál, vagy a vele szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózónál már folyamatban lévő ellenőrzés, ha annak eredménye a tényállás tisztázásához szükséges. Ebben az esetben a kapcsolódó vizsgálat kezdő napjának az ellenőrzési határidő szüneteléséről szóló értesítés postára adásának napját kell tekinteni.

Az Art. 92. § (11) bekezdése alapján, ha a kapcsolódó vizsgálat során beszerzett adatok, bizonyítékok alapján az alapügy tényállása a kapcsolódó vizsgálatnál érintett körben tisztázott, az ellenőrzés a kapcsolódó vizsgálat befejezésétől függetlenül lezárható. E feltétel teljesülésének ellenőrzése, a kapcsolódó vizsgálat terjedelmének megítélése – ahogy ez az előző bekezdésben is említésre került – olyan kérdés, mely esetről-esetre tisztázható csak, végső soron a bíróság előtt.

A kapcsolódó vizsgálat jogintézményével kapcsolatosan az AJB-787/2012. számú jelentésében az alapvető jogok biztosa több megállapítást tett. Ezek szerint az adóhatóságnak a fenti szabályok szerint lehetősége van kapcsolódó vizsgálat elrendelésére más adózóknál, a kapcsolódó vizsgálat időtartama az eredetileg megkezdett ellenőrzés, az „alapügy” határidejébe nem számít be. Amennyiben a kapcsolódó vizsgálat során további, más adózónál folytatott kapcsolódó vizsgálat válik szükségessé, ennek sincs jogszabályi akadálya. Ilyen esetben sem számít be a már folyamatban lévő kapcsolódó vizsgálat határidejébe az újabb kapcsolódó vizsgálat. Ehhez a „másodlagos” kapcsolódó ellenőrzéshez fűződő további kapcsolódó vizsgálatok sem zárhatók ki az ismertetett jogszabályi rendelkezések alapján. Mindez egy olyan „ellenőrzési láncot” alakíthat ki, melynek eredményeképpen az Art. által megadott és az ellenőrzésre nyitva álló határidők – tekintetbe véve azt is, hogy egyéb eljárási cselekmények ideje sem számít be az ellenőrzési határidőbe – tulajdonképpen az adó megállapításához, illetve az adótartozás végrehajtásához való jog elévüléséig (Art. 164. §) meghosszabbodhatnak. E jelentés szerint az Art. által szabályozott adóellenőrzésre vonatkozó eljárási határidők – a fentebb ismertetett szabályozási megoldások miatt – nem teszik előre kiszámíthatóvá és egyértelművé az ügy elintézési időtartamát. Ez sérti a jogbiztonság követelményét és a tisztességes hatósági ügyintézéshez való jogot. A jelentés szerint: „Nem vitatva, hogy az adóhatóság kapcsolódó vizsgálatok és külföldi adóhatóságok megkeresése esetén addig folytathatja az ellenőrzést, amíg a tényállás teljes körű tisztázása meg nem történik – a korábban kifejtettek szerint –, a jogbiztonság követelménye megköveteli, hogy ésszerű határidőn belül lezáruljon az ellenőrzés, és ne álljon fenn kiszámíthatatlan ideig függő és bizonytalan jogi helyzet. Ezért szükséges az adóhatóság által lefolytatható ellenőrzési eljárásra (kapcsolódó vizsgálat, külföldi adóhatóság megkeresése) irányadó garanciális szabályok, megoldások kialakítása.” A jelentésben a biztos felkérte a nemzetgazdasági minisztert, hogy – együttműködve a közigazgatási és igazságügyi miniszterrel – vizsgálja meg az Art. 92. § olyan módosításának a lehetőségét, amely az alapvető joggal összefüggő visszas helyzetet okozó adóellenőrzési eljárások lehetőségét kizárja, és az adóellenőrzésre, annak határidejére vonatkozó megfelelő garanciális szabályozással érvényre juttatja a jogbiztonság követelményét. A nemzetgazdasági miniszter válaszában csak részben értett egyet a jelentés megállapításaival, az Art. kisebb mértékű módosítására hivatkozott.

Álláspontom szerint a kapcsolódó vizsgálatra vonatkozó jogi szabályozás alapvetően nem változott, ezért az alapvető jogok biztosának az AJB-787/2012. számú jelentésében tett megállapításokat e vonatkozásban fenntartom, újabb intézkedést nem kezdeményezek.

Budapest, 2014. április

Székely László sk.