

**Az alapvető jogok biztosának
Jelentése
az AJB-1129/2017. számú ügyben
(Előzményi ügy: AJB-599/2016)**

Előadó: dr. Vass Veronika
dr. Blaskovits Márta

Az eljárás megindítása

Egy panaszos hivatalomhoz intézett beadványában a vele szemben folytatott adóhatósági eljárást kifogásolta. Beadványában leírta, hogy miután vállalkozását 2009. december 31-én megszüntette, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) Kelet-Budapesti Adóigazgatósága négy éven keresztül folytatott ellene adóellenőrzést, melynek során a 4.161.308 forint túlfizetését végül nem térítették vissza, nem is vezették át, hanem azt elévülés címén törölték. A panaszban foglaltak felvetették az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében deklarált jogállamiság elvéből következő jogbiztonság követelménye sérelmének, valamint az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésében rögzített tisztességes eljáráshoz való jog sérelmének, illetve ezen alapjogok sérelme veszélyének lehetőségét, ezért az alapvető jogok biztosáról szóló 2011. évi CXI. törvény (a továbbiakban: Ajbt.) 20. § (1) bekezdése alapján vizsgálatot indítottam. Az ügyben tájékoztatást kértem a Nemzeti Adó- és Vámhivatal vezetőjétől.

Az érintett alapvető jogok és alkotmányos alapelvek

- *a jogállamiság elvéből fakadó jogbiztonság követelménye* (Alaptörvény B) cikk (1): „Magyarország független, demokratikus jogállam.”)
- *a tisztességes eljáráshoz való jog* (XXIV. cikk (1): „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.”)

Alkalmazott jogszabályok

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

A megállapított tényállás

1. A panaszos beadványában előadta, hogy 2009. december 31-én megszüntette a vállalkozását. A NAV ezt követően 2011. június 5-től egészen 2015. augusztus 13-ig személyi jövedelemadó (a továbbiakban: szja), általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) valamint egyszerűsített vállalkozói adó (a továbbiakban: eva) adónemek vonatkozásában vizsgálatot tartott. A panaszos azt sérelmezte, hogy a hosszadalmas ellenőrzési eljárás alatt az adófolyószámláján nyilvántartott *4.161.308 forint túlfizetését* az adóhatóság elévülésre hivatkozva *törölte*, miközben az adóhatóság *5.011.000 forint megfizetését követeli tőle továbbra is*. A panaszos beadványában egyedi ügyének kivizsgálása mellett annak vizsgálatát is kérte tőlem, hogy egy folyamatban lévő adóhatósági eljárás alatt egy adózó folyószámláján lévő túlfizetés miként évvülhet el, és erre hivatkozva az adóhatóság milyen jogszabályi rendelkezés alapján törölheti az ügyfél befizetéseit, majd követelheti tőle hasonló összegű adóhátralék befizetését.

2. A vizsgálat során a panaszos ügyében a tényállás teljeskörű feltárása érdekében tájékoztatást és az ügyben keletkezett érdemi döntések megküldését kértem a NAV-tól.

A NAV Kelet-budapesti Adóigazgatósága Hátralékkezelési Osztály I. által 2011. szeptember 14-én kiadott 5894971061 számú értesítője (megbízólevél száma 09/42/840/4156, ügyszám: 9845133227) szerint a panaszos egyéni vállalkozásával kapcsolatosan mindenre kiterjedő vizsgálatot folytattak le, és az erről készült jegyzőkönyvben megállapításra került, hogy az adózó adófolyószámláján összesen 11.364.662 forint túlfizetés állt fenn.

A NAV vezetője megkeresésemre válaszolva arról tájékoztatott, hogy a panaszos 2009. december 31-én szüntette meg vállalkozását, ezt követően a NAV Kelet-budapesti Adóigazgatósága 2011. június 5-től 2015. augusztus 31-ig eva, áfa és szja adónemekben tartott vizsgálatot a panaszos vonatkozásában. Az adóhatóság először 2009. október 28-án kelt értesítésében szólította fel a panaszost arra, hogy a 2008. évre vonatkozóan hibásan beadott 0843-as adóbevallását javítsa ki, továbbá pótolja a 2009. március-szeptemberi időszakra vonatkozó 0958-as bevallását, valamint a 2006-ra vonatkozó 0643-as bevallását. Tekintettel arra, hogy bár a tértivevények tanúsága szerint a panaszos az értesítést átvette, a felszólításnak nem tett eleget, az adóhatóság 2011. március 3-án egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést rendelt el. A vizsgálat a tájékoztatás szerint ténylegesen 2011. június 7-én, a megbízólevél átadásával indult meg.

Az ellenőrzés során azonban a panaszos nem csatolta az ellenőrzéshez szükséges iratanyagot, ezért az adóhatóság 50.000 forint összegű mulasztási bírságot szabott ki. Ezt követően a NAV bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést kezdeményezett, mely 2011. július 5-én indult. A panaszos azonban ezen ellenőrzés során sem bocsátott iratanyagot az adóhatóság rendelkezésére. A tájékoztatás szerint az ellenőrzés a törvényi határidőknek megfelelően zajlott.

A 2012. május 21-én kelt elsőfokú határozat áfa adónemben 2.890.000 forint adóhiányt, 1.445.000 forint adóbírságot, valamint 973.000 forint késedelmi pótlékot, míg szja adónemben 1.726.765 forint adóhiányt, 863.382 forint adóbírságot, valamint 470.552 forint késedelmi pótlékot, eva adónemben 6.036.000 forint adókülönbözetet állapított meg adózó terhére. A panaszos az elsőfokú határozatot 2012. május 25-én vette át, azzal szemben 2012. június 21-én fellebbezést, 2012. július 4-én pedig részletes indokolást tartalmazó fellebbezés-kiegészítést nyújtott be.

A 2012. november 5-én kelt másodfokú határozat az elsőfokú határozat eva adónemben 2006-2007. évekre vonatkozó megállapításait a panaszos terhére megváltoztatta, a 2008-2009. évekre vonatkozó áfa és szja adónemeket érintő megállapítások tekintetében az elsőfokú határozatot – eljárási és számszaki hibák miatt – megsemmisítette, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította. A másodfokú határozat 2012. november 28-án jogerőre emelkedett.

Az elsőfokú adóhatóság új bizonyítékok figyelembevételével kívánt az Art. 97. § szerinti tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tenni, ezért 2013. január 17-én kelt levelében a panaszost arról értesítette, hogy 2013. február 7-én jelenjen meg az adóhatóság hivatali helyiségében, és bocsássa a revízió rendelkezésére a vizsgált időszakra vonatkozó valamennyi adózással összefüggő iratanyagát. A panaszos a kitűzött időpontban ugyan megjelent az előírt helyen, azonban a kért iratanyagot megtekintésre alkalmatlan állapotban bocsátotta a hatóság rendelkezésére, így azt a hatóság csak jelentős késedelemmel, 2013. szeptember 9-ét követően tudta vizsgálat alá vonni.

Ennek során a hatóság megállapította, hogy az iratanyag hiányos, és mivel a hiányzó iratokat a panaszos felhívás ellenére sem bocsátotta a hatóság rendelkezésére, kapcsolódó ellenőrzések lefolytatása vált szükségessé. Ennek keretében az adóhatóság 2013. április 4-e és 2015. április 21-e között 20 kapcsolódó vizsgálatot folytatott le. A vizsgálatot lezáró, 2015. augusztus 13-án kelt határozat áfa adónemben 115.000 forint adókülönbözetet, szja adónemben 2.854.652 forint adókülönbözetet, 1.382.547 forint adóbírságot, valamint 774.183 forint késedelmi pótlékot állapított meg a panaszos terhére. A határozat áfa adónemben a 2008-ra és 2009. januártól novemberig tartó időszakra vonatkozóan, illetve szja adónemben a 2008-ra vonatkozóan adókülönbözetről, adóhiányról, vagy ezek hiányáról az adó megállapításához való jog elévülésére tekintettel nem rendelkezett.

A határozatot a panaszos 2015. augusztus 24-én vette át, és mivel nem nyújtott be fellebbezést, a határozat 2015. szeptember 24-én jogerőre emelkedett. A határozatban megállapított összegeket 2015. október 9-én könyvelték a panaszos adófolyószámláján.

A NAV vezetőjének tájékoztatása szerint az új eljárás határidejét az adóhatóság másfél hónappal átlépte, azonban ez nem minősül olyan súlyú eljárásjogi sérelemnek, mely az ügy érdemére kihatással bírna. Azt is hozzátette, hogy bár a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló alapellenőrzés nyolc hónapig, az új eljárás során folytatott ellenőrzés pedig több mint két évig húzódott, azonban az eljárás elhúzódását kizárólag a panaszos magatartása idézte elő azzal, hogy a felszólítások ellenére bevallásait nem pótolta, az ellenőrzések során iratanyagot nem, illetve nem teljeskörűen bocsátotta az adóhatóság rendelkezésére, valamint az új eljárásban benyújtott iratanyagot megismerésre alkalmatlan állapotban adta át az adóhatóság munkatársainak.

Az adófolyószámla-kezeléssel kapcsolatban a NAV vezetője szintén részletes tájékoztatást nyújtott. Eszerint a panaszos az alapeljárásban hozott elsőfokú ellenőrzési határozat átvételét követően, 2012. június 5-én *átvezetési kérelmet nyújtott be az adóhatósághoz összesen 3.667.003 forint összegben*. A nyomtatványon eva adónemben és a vállalkozói járulék adónemben meglévő túlfizetéseiről kért átvezetést más adónemekre fennálló tartozásaira. A kérelem elbírálása során az adóhatóság észlelte, hogy az eva adónemet is érintően bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés volt folyamatban, melyre tekintettel az átvezetési kérelem elbírálását az eva adónem vonatkozásában az ellenőrzés befejezéséig felfüggesztette, míg a vállalkozói járulék adónem vonatkozásában a panaszos kérelmét teljesítette (átvezetés 1.040.951 Ft szja adónemre, 32.052 Ft bírság adónemre). A panaszos a végzést átvette, ellene jogorvoslattal nem élt, majd 2012. december 12-én, fax útján érkezett beadványában az eva adónem vonatkozásában kérelmét visszavonta.

A panaszos az ellenőrzési alapeljárás kapcsán hozott másodfokú döntés jogerőre emelkedését követően, 2012. december 10-én újabb átvezetési kérelmet nyújtott be, melyben az eva adónemről összesen *1.878.500 forint összegű túlfizetés átvezetését kérte* a bírságra, mulasztási bírságra, a késedelmi pótléokra, az szja és az áfa adónemekre. A panaszos kérelmének helyt adva az átvezetések 2013. január 25-én megtörténtek. A panaszos az új eljárás során elkészült ellenőrzési jegyzőkönyv átvételét követően, 2015. május 20-án újabb beadványt nyújtott be, melyben *2.344.985 forint összegű túlfizetés átvezetését kérte*. Az ellenőrzési jegyzőkönyv megállapításaira (áfa adónemben 115.000 forint adókülönbözetet, szja adónemben 2.765.094 forint adóhiányt állapítottak meg) és az Art-ben foglalt elévülési szabályokra tekintettel, a hatóság csak részben tudott helyt adni a panaszos kérelmének, ezért szja adónemben 1.516.018 forint, nyugdíjbiztosítási alapot megillető bevételek adónemben 119.100 forint, a START-kártya kedvezményes járulékbefizetések adónemben 18.000 forint, összesen 1.653.118 forint átvezetését megtagadta. Az erről szóló határozatban az adóhatóság tájékoztatta továbbá a panaszost arról, hogy a túlfizetés visszaigényléséhez való jog elévülése miatt törülésre kerül az áfa adónemről 1.516.018 forint, nyugdíjbiztosítási alapot megillető bevételek adónemről 119.100 forint, START-kártya kedvezményes járulékbefizetések adónemről pedig 18.000 forint összegű túlfizetés.

A panaszos a határozatot 2015. július 31-én átvette, majd törvényes határidőn belül fellebbezést nyújtott be, melyben a határozat megváltoztatását kérte azzal, hogy a folyószámlán lévő összegeket az adóhatóság ne tekintse elévültnek, hiszen a túlfizetés összegének figyelembevételével a kötelezettségeit teljesíteni tudja átvezetéssel. A másodfokú adóhatóság a 2015. október 28-án kelt határozatában az elsőfokú hatóság döntését hatályában fenntartotta azzal az indokolással, hogy az elsőfokú adóhatóság eljárása során helyesen állapította meg az elévülés tényét, az elévült összeget és az elévülés jogcímét. A panaszos a határozatot 2015. november 16-án átvette, így az jogerőssé vált.

A panaszos 2015. december 3-án újabb kérelmet nyújtott be az adóigazgatósághoz, melyben áfa adónemről kezdeményezett átvezetést 414.329 forint összegben szja, 986.689 forint összegben bírság adónemre. A kérelmet az adóhatóság 2015. december 21-én kelt határozatával elutasította, tekintettel arra, hogy a kért összeg az áfa adónemen nem állt fenn többletként. A panaszos a határozatot 2015. december 31-én vette át, ellene jogorvoslattal nem élt, így az 2016. január 16-án jogerőre emelkedett. A panaszossal szembeni ellenőrzési eljárás kezdetekor folyószámláján 11 millió forintot meghaladó túlfizetés volt.

Az ellenőrzési alapeljárás kapcsán hozott másodfokú határozat eva adónemben tett megállapításait 2012. december 13-án könyvelték a panaszos folyószámláján. Az adókülönbözet az adott adónemen fennálló túlfizetésből, az adóbírság és a késedelmi pótlék pedig a panaszos által kért átvezetéssel (a 2012. december 10-ei átvezetési kérelem folytán) szintén a túlfizetésből került rendezésre. *A panaszos folyószámláján ezt követően már csak 4.229.908 forint túlfizetés volt.* Az új eljárás során hozott határozatnak a panaszos terhére tett megállapításait 2015. október 9-én könyvelték a folyószámláján. Az áfa adókülönbözet teljes egészében az adott adónemen fennálló túlfizetésből, a személyi jövedelemadó adókülönbözet nagy része (1.816.323 Ft) szintén az adott adónemen fennálló túlfizetésből, a fennmaradó rész pedig egyrészt az általános forgalmi adó adónemen fennálló túlfizetésből adózoói átvezetéssel (2015. május 20-ai kérelem, 624.000 Ft), másrészt adózoói befizetéssel (414.329 Ft) rendeződött. A bírság kis részben adózoói átvezetéssel (24.200 Ft), nagy részben adózoói befizetéssel (1.358.347 Ft) rendeződött. A késedelmi pótlék egy része adózoói átvezetéssel (43.667 Ft) rendeződött. A NAV vezetőjének álláspontja szerint a panaszos túlfizetésének nagy része az előírt kötelezettségek fedezésére beszámításra került, tehát a panaszos túlfizetéssel kapcsolatos rendelkezési joga az elévülési időn belül nem sérült, az elévülési időn belül a panaszos döntött úgy, hogy a túlfizetés kiutalását nem kéri, hanem azt átvezetetti, az adóhatóság tehát törvényi kötelezettségének tett eleget, mikor a túlfizetés visszaigényléséhez való jog elévülése okán – tartozás hiányában – az adózoói túlfizetést törölte. A NAV vezetője azt is kiemelte, hogy a panaszos a túlfizetés visszaigényléséhez való jog elévülésének jogintézményével kapcsolatosan alapos tájékoztatást kapott az átvezetési kérelmet elutasító határozat ellen benyújtott fellebbezése kapcsán hozott másodfokú határozatban, ugyanis a határozat egyértelműen rögzíti, hogy az Art. 164. § és 164/A. §-a az elévülés nyugvását eredményező körülményként az adóhatóság által folytatott ellenőrzési eljárást nem nevesíti, tehát az adózoó elhúzódó ellenőrzésre történő hivatkozása az átvezetési kérelem elutasításának jogszerűségét nem érinti.

A vizsgálat megállapításai

I. A hatásköröm tekintetében

Az alapvető jogok biztosának feladat- és hatáskörét, valamint az ennek ellátásához szükséges vizsgálati jogosultságokat az Ajbt. határozza meg.

1. Az Ajbt. 18. § (1) bekezdésének a) pontja szerint az alapvető jogok biztosához bárki fordulhat, ha megítélése szerint közigazgatási szerv tevékenysége vagy mulasztása a beadványt tevő személy alapvető jogát sérti vagy annak közvetlen veszélyével jár (visszásság), 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 NAV a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény 1. § (1) bekezdése alapján a nemzetgazdasági miniszter által irányított, központi hivatalként működő központi költségvetési szerv, mely a Kormány tagjai és az államtitkárok jogállásáról szóló 2010. évi XLIII. törvény 1. § (2) bekezdés g) pontja szerinti központi államigazgatási szerv. Ebből fakadóan pedig az Ajbt. szerint hatóságnak minősül, így eljárásának vizsgálata egyértelműen ombudsmani hatáskörbe tartozik.

2. Az alapvető jogok biztosja eljárása során vizsgálja, hogy akár a hatósági jogalkalmazás, akár az annak alapjául szolgáló jogszabály alapjoggal összefüggő visszásságot eredményez-e. Az ombudsmani gyakorlat eddig is világossá tette, hogy a biztos számára egy adott jogi szabályozás alapjogi aspektusú vizsgálatára, valamint a jogszabály hiányosságával, tartalmi hibáival, avagy a hatósági jogalkalmazással összefüggő intézkedések megfogalmazására a törvény lehetőséget teremt. A preventív alapjogvédelemre hangsúlyt helyező ombudsmani gyakorlat alapján a biztos mandátuma keretei között marad akkor, ha az alapjogi aspektusú vizsgálathoz nélkülözhetetlen módon, éppen a konkrét alapjogsérelmek és ezen alapuló panaszok hatékony megelőzése érdekében áttekinti a releváns jogi szabályozást.

Ha az alapvető jogok biztosa álláspontja szerint a visszásság valamely jogszabály vagy közjogi szervezetszabályozó eszköz felesleges, nem egyértelmű vagy nem megfelelő rendelkezésére, illetve az adott kérdés jogi szabályozásának hiányára vagy hiányosságára vezethető vissza, a visszásság jövőbeni elkerülése érdekében javasolhatja a jogalkotásra vagy a közjogi szervezetszabályozó eszköz kiadására jogosult szervnél a jogszabály vagy közjogi szervezetszabályozó eszköz módosítását, hatályon kívül helyezését vagy kiadását, illetve a jogszabály előkészítőjénél jogszabály előkészítését.

A Kormány tagjainak feladat- és hatásköréről szóló 152/2014. (VI. 6.) Korm. rendelet (a továbbiakban: statútum rendelet) 90. § 1. pontja alapján a nemzetgazdasági miniszter a Kormány adópolitikáért felelős tagja.

II. A vizsgált alapjogok tekintetében

Az alapvető jogok biztosa egy adott társadalmi probléma mögött álló összefüggésrendszer feltárása során autonóm, objektív módon, kizárólag alapjogi érvek felsorakoztatásával és összevetésével tesz eleget az Alaptörvényben kapott mandátumának. Álláspontom szerint az ombudsman akkor jár el helyesen, ha következetesen, zsinórmértékként támaszkodik az Alkotmánybíróság alapvető jogállami garanciákkal és az alapjogok tartalmával kapcsolatos elvi megállapításaira, valamint az egyes alapjogi tesztekre.

1. Az Alaptörvény B) cikkének (1) bekezdése rögzíti a jogállamiság elvét, melyből levezethető a jogbiztonság követelménye. Az Alkotmánybíróság 56/1991. (XI.8.) AB határozatában kifejtette, hogy a jogállamiság egyik alapvető követelménye, hogy a közhatalommal rendelkező szervek a jog által meghatározott szervezeti keretek között, a jog által megállapított működési rendben, a jog által a polgárok számára megismerhető és kiszámítható módon szabályozott korlátok között fejtik ki a tevékenységüket. A 9/1992. (I. 30.) AB határozat a jogállam nélkülözhetetlen elemeként határozza meg a jogbiztonságot. A jogbiztonság az állam – s elsősorban a jogalkotó – köteletségévé 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. Vagyis a jogbiztonság nem csupán az egyes normák egyértelműségét követeli meg, de az egyes jogintézmények működésének kiszámíthatóságát is.

Ezért alapvetőek a jogbiztonság szempontjából az eljárási garanciák. A 11/1992. (III. 5.) AB határozat szerint a jogbiztonság – többek között – megköveteli a megszerzett jogok védelmét, a teljességbe ment, vagy egyébként véglegesen lezárt jogviszonyok érintetlenül hagyását, illetve a múltban keletkezett, tartós jogviszonyok megváltoztathatóságának alkotmányos szabályokkal való korlátozását. Az Alkotmánybíróság a 75/1995. (XI. 21.) AB határozatában mondta ki, hogy az alanyi jogok és kötelezettségek érvényesítésére szolgáló eljárási garanciák tehát a jogbiztonság alkotmányos elvéből következnek. Megfelelő eljárási garanciák nélkül működő eljárásban a jogbiztonság szenved sérelmet.

2. A közigazgatási eljárások tisztességességének követelményét az Alkotmány nem nevesítette, az alatt a tulajdonképpeni tisztességes eljárást és elemeit, másrészt pedig a közigazgatási eljárás tisztességességét értette. E körben kimondta, hogy az alanyi jogok érvényesítésére szolgáló eljárási garanciák a jogbiztonság alkotmányos követelményéből erednek, de szoros kapcsolatban állnak a jogegyenlőséggel, a törvény előtti egyenlőséggel is. A megfelelő eljárási garanciák nélkül működő eljárásban ugyanis a jogbiztonság az, ami sérelmet szenved [75/1995. (XI. 21.) AB határozat].

Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint a „tisztességes” kifejezés túlmutat a szabályszerűségeken, a jogszabályok szövegének betartásán. A *tisztességes eljárás követelménye* olyan minőség, melyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet megítélni. Az Alkotmánybíróság e határozatban kiemelte továbbá, hogy az egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása mellett lehet az eljárás méltánytalan vagy igazságtalan, avagy nem tisztességes [6/1998. (III. 11.) AB határozat].

Az Alaptörvény hatályba lépésével immár önálló jogként, önálló követelményként jelent meg a hatósági eljárások tisztességességének követelménye. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése fogalmazza meg a tisztességes eljáráshoz való jog tartalmát, mely szerint mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. Az Alkotmánybíróság 6/1999. (IV. 21.) számú határozata megfogalmazza, hogy a jogállamiság elvéből folyó további alapvető követelmény, a közigazgatás törvény alá rendeltségének követelménye.

III. Az ügy érdekében

1. *Az Alaptörvény normaszövege és az abhoz kapcsolódó, fent bemutatott alkotmánybírósági gyakorlat értelmében a tisztességes eljáráshoz való jog követelménye a hatósági ügyek intézése során egyrészt megköveteli az eljárás legalitását, vagyis azt, hogy a hatóságok betartsák az ügy elintézésére irányadó anyagi és eljárási jogszabályokat, másrészt pedig azt, hogy mind az egyedi ügyintézés, mind az arra irányadó jogszabályok segítsék az ügyféli jogok érvényesülését. Mindez különösen is igaz az adóhatósági eljárásokban, ahol az ügyfelek csak több – jellemzően rendkívül bonyolult – jogszabály értelmezése útján tájékozódhatnak jogaikról és kötelezettségeikről. Mindebből következően, ha e feltételek (az eljárás legalitása, ügyféli jogok érvényesülése) nem vagy csak részlegesen teljesülnek, a hatósági eljárás nem állja ki a tisztességes eljáráshoz való jog követelményének alkotmányossági mércéjét. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdéséből következik továbbá, hogy ha egy eljárási szabálynak több lehetséges értelmezése van, amelyek közül ha az egyik nyilvánvalóan méltánytalan, tisztességtelen eredményre vezet, akkor ezen értelmezés helyett egy másik lehetséges jelentést kell tulajdonítani a jogszabályi rendelkezésnek.*

Erre figyelemmel a túlfizetéssel kapcsolatos adózói rendelkezési jogosultság (túlfizetés átvezettetése, túlfizetés visszaigénylése) elévülését és az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésében megfogalmazott tisztességes eljáráshoz való jog tartalmának alkotmányos összefüggéseit vizsgálva indokolt az alábbiak hangsúlyozása.

Az elévülés, mint az alanyi jog bíróság előtti érvényesíthetőségét kizáró jogintézmény alkotmányosságával több ízben foglalkozott már az Alkotmánybíróság. Az 54/1992. (X. 29.) AB határozatban kifejtette, hogy a követelések elévülésének törvényi szabályozása nem áll ellentétben egyetlen alkotmányos rendelkezéssel vagy alkotmányos elvvel sem. Sőt, a huzamosabb ideig rendezetlen jogi helyzetek lezárása kifejezetten összhangban áll a jogbiztonság követelményét is magában foglaló az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében – korábban az Alkotmány 2. § (1) bekezdésében – írt jogállami tétellel. Az Alkotmánybíróság megállapította továbbá, hogy nagyfokú a törvényhozó szabadsága a tekintetben is, hogy az alanyi jog érvényesíthetőségének időkorlátját (elévülés) milyen általános és különös törvényi szabályokba foglalja. Ám a jogalkotó szabadsága az elévülési időtartamok meghatározásában mégsem korlátlan. Mind az általános szabályozásnak, mind pedig az általános szabályoktól való eltérésnek, a szabályozott jogviszony tartalmából, természetéből, a jogviszony lényegi sajátosságaiból kell fakadnia. [53/1992. (X. 29.) AB határozat].

Az időmúlás a közigazgatási hatósági eljárásban, így az adójogviszonyban is a jogérvényesítés megszűnését eredményezi. Az elévülési idő leteltét követően az adóhatóságnak megszűnik az a joga, hogy az adókötelezettségek teljesítését ellenőrizze, jogszabálysértés esetén a bevallani elmulasztott adót, a jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatást megállapítsa. Ugyanakkor az ügyfél esetleges adótúlfizetés visszaigényléséhez való jogát is elévültnek tekinti az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 164. § (1) bekezdése annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével, amelyben az annak igényléséhez való jog megnyílt. A fentebb bemutatott alkotmánybírósági gyakorlatra figyelemmel megállapítható, hogy az adójogviszonyokkal összefüggésben keletkezett követelések vonatkozásában is nagyfokú szabadság illeti meg a jogalkotót a jogérvényesítés időbeli korlátozását, vagyis az elévülés kimondását illetően. Az adójogviszony mindkét alanyának érdeke, de a jogbiztonság szempontjából is fontos követelmény az, hogy ne maradjanak fenn sokáig rendezetlen jogviszonyok, az egymással szemben fennálló követelések egy meghatározott idő eltelte után ne legyenek érvényesíthetők.

Az adójogviszonyból keletkező követelések elévülése mellett szól az is, hogy az adó megállapításához szükséges adatok beszerzése, nyilvántartása és ellenőrzése az idő múlásával jelentősen megnehezül, akár lehetetlenné is válhat. *Mindezekre tekintettel az adózói rendelkezési jogosultságok (túlfizetés átvezettetése, túlfizetés visszaigénylése) elévülése nem eleve alkotmányellenes, így álláspontom szerint az adózói rendelkezési jogosultság elévülésének Art.-beli intézményének szabályozása ekként nem áll ellentétben az Alaptörvénnyel. Nem állapítható meg, hogy az öt éves adójogi elévülési idő nem biztosít elegendő időt az adózó számára arra, hogy ellenőrizze adófolyószámláját és az azon található túlfizetés kiutalását kérje.*

Fentiekhez hasonlóan az Alkotmánybíróság a 3091/2015. (V. 19.) Ab határozatában szintén a tisztességes eljáráshoz való joggal összefüggésben vizsgálta az Art. 43. § (5) bekezdésének azon rendelkezését, mely kimondja, hogy *a túlfizetés visszaigényléséhez való jog elévülését követően az adóhatóság a túlfizetés összegét adótartozás hiányában törli.* Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy a *szabályozás nem ellentétes az Alaptörvény XXIV. cikkében biztosított tisztességes hatósági eljáráshoz való joggal*, figyelemmel arra, hogy az adózó érdekkörében felmerülő körülmény az, hogy túlfizetését az elévülési időn belül észlelje. *Maga az elévülés jogintézménye, illetve annak szabályozási módja tehát önmagában nem zárja el az adózót jogainak gyakorlásától. Ugyanakkor a hatósági ügyek tisztességes intézéséhez való jog, és jelen ügy vonatkozásában a túlfizetéssel kapcsolatos adózói rendelkezési jogosultság értelmezése során alapjog sérelem állapítható meg, ha az összekapcsolódik az adózói jogérvényesítést csorbító eljárási jogszabálysértéssel, amely kibát az ügy érdemére. Nem sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdését az a megoldás sem, hogy a visszaigénylés, átvezetés kérelmezésére nyitva álló határidő objektív. Ugyanakkor a hatóság eljárásával nem vonható el alanyi jogot: az egyedi esetekben alkotmányellenes helyzetet eredményezhet, ha a hatóság a saját (egyébként jogszerű) magatartásával lehetetleníti el valamilyen alanyi jog érvényesíthetőségét. A NAV vonatkozásában ez azt jelenti, hogy az Art. alapján lefolytatott (törvényes) ellenőrzés közvetve sem lehetetleníti el az átvezetési kérelem teljesítését.*

2. Az Art. 43. § (5) bekezdése kimondja, hogy ha az adott adónem tekintetében az adózónak fizetési kötelezettségét meghaladó összeg áll az adószámlán a rendelkezésére (a továbbiakban: túlfizetés), az adóhatóság a túlfizetés összegét kérelemre az adózó által megjelölt adószámlára, fizetési kötelezettségre, tételes elszámolású fizetési kötelezettség esetében a konkrét fizetési kötelezettségre számolja el. A túlfizetés visszaigényléséhez való jog elévülését követően az adóhatóság a túlfizetés összegét hivatalból vagy kérelemre az általa nyilvántartott, az adózót terhelő más tartozásra számolja el, vagy tartozás hiányában azt hivatalból törli.

Az Art. 43. § (6) bekezdése rögzíti továbbá, hogy ha az adózónak adótartozása nincs, és bevallási kötelezettségeinek eleget tett, rendelkezhet a fennmaradó összeg visszatérítéséről. Rendelkezés hiányában az adóhatóság a túlfizetést a később esedékes adó kiegyenlítésére számolja el. Az adóhatóság a fennmaradó összeget csak akkor terítheti vissza, ha a befizetőnek nincs általa nyilvántartott, adók módjára behajtandó köztartozása. Az Art. 164. § (1) bekezdése rendelkezik az adójogviszonyokban bekövetkező elévülésről, melyre az általános öt éves időtartamot alkalmazza. Eszerint az adó megállapításához való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni. A költségvetési támogatás igényléséhez, a túlfizetés visszaigényléséhez való jog – ha törvény másként nem rendelkezik – annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az annak igényléséhez való jog megnyílt. A jogalkotói indokolás szerint a túlfizetés visszaigényléséhez való jog elévülésének szabályozására azért van szükség, mert a túlfizetés az adójogviszonyokkal összefüggésben keletkezik, ezért a visszaigényléshez való jog is ésszerűen korlátozható. Az *elévülés nyugvására és megszakadására vonatkozó szabályok* a végrehajtási jog elévülésével összefüggésben az Art 164/A. § (3)-(4) bekezdésében található, valamint az adó megállapításához való jog nyugvásáról rendelkezik az Art. 164. § (5) bekezdése. Ez a szakasz azt mondja ki, hogy ha az adóhatóság határozatát a bíróság felülvizsgálja, a másodfokú adóhatósági határozat jogerőre emelkedésétől a bíróság határozatának jogerőre emelkedéséig, felülvizsgálati kérelem esetén a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig az adó megállapításához való jog elévülése nyugszik.

A túlfizetés visszaigényléséhez való jog elévülésének nyugvására, vagy megszakadására vonatkozó speciális szabályokat azonban az Art nem tartalmaz. Tekintettel arra, hogy mögöttes jogszabályként a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) sem tartalmaz rendelkezéseket az elévülés nyugvására vonatkozóan, az adóhatósági eljárásban kizárólag az Art. elévülésre vonatkozó szabályait kell alkalmazni.

Az Art. *az adó visszatérítésére, adó visszaigénylésére vonatkozó szabályokat* rendszerükben egységesen kezeli. Az Art. 4. § (3) bekezdés b) pontja szerint, ha e törvény másként nem rendelkezik, az adó-visszaigénylés és az adó-visszatérítés tekintetében a költségvetési támogatásra vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni. Ez az utaló szabály teszi lehetővé azt, hogy alkalmazható legyen az Art. 86. § (1) bekezdése, mely rögzíti, 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 Art. 87. § (1) bekezdése szerint az adóhatóság az ellenőrzés célját a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló (ideértve egyszerűsített ellenőrzést is), az állami garancia beváltásához kapcsolódó, az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló, az adatok gyűjtését célzó, illetőleg egyes gazdasági események valóságának vizsgálatára irányuló, illetékkötelezettségek teljesítésére vonatkozó, az ellenőrzéssel lezárt időszakra vonatkozó ismételt ellenőrzéssel valósítja meg.

Az Art. 106. § (1) bekezdése szerint az adóhatóság az adózó adómegállapítási, bevallási kötelezettsége teljesítését adónként, támogatásonként és időszakonként vagy meghatározott időszakra több adó és támogatás tekintetében is vizsgálhatja. Az ellenőrzés megkezdéséig bevallani elmulasztott adót az adózó terhére, illetve javára adókülönböztként állapítja meg. Ugyanezen szakasz (2) bekezdése rögzíti, hogy az adózó által igényelt költségvetési támogatást, adó-visszatérítést, adó-visszaigénylést a bevallási időszak ellenőrzéssel történt lezárásának hatályával a kiutalást megelőzően is vizsgálhatja az adóhatóság, ha az ellenőrzést az adó, költségvetési támogatás alapjára és összegére is kiterjesztette. Ha a kiutalás előtti ellenőrzés során az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az igényelt költségvetési támogatásra, adó-visszatérítésre, adó-visszaigénylésre adózó részben jogosult, az ezen részösszegre vonatkozó jegyzőkönyv alapján az adóhatóság a részösszeg kiutalásáról dönthet, míg az ellenőrzést a fennmaradó összeg tekintetében folytatja. A részösszegekre vonatkozó jegyzőkönyvek tekintetében észrevételnek nincs helye, az adózó észrevételeit a kérelemmel érintett teljes összeg kiutalás előtti ellenőrzésének megállapításait tartalmazó jegyzőkönyv átvételét követően teheti meg (Art. 106. § (3) bekezdés).

Az Art. 118. § (1) bekezdésének értelmében az egyes adókötelezettségek ellenőrzése során tett megállapítások alapján az adóhatóság elrendelheti a bevallás utólagos ellenőrzését is.

3. *A tényállás és a fent idézett jogszabályhelyek összevetése alapján a következők állapíthatóak meg.*

3.1. A NAV tájékoztatása szerint a panaszos az elévülési időn belül összesen két alkalommal nyújtott be átvezetési kérelmet: Eszerint a panaszos az 5818634935. iktatószámú 2012. május 21-én kelt elsőfokú határozat átvételét követően, 2012. június 5-én nyújtott be átvezetési kérelmet az adóhatósághoz összesen 3.667.003 forint összegben. A kérelem elbírálása során az adóhatóság azonban észlelte, hogy az eva adónemet is érintően bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés volt folyamatban, melyre tekintettel az átvezetési kérelem elbírálását az eva adónem vonatkozásában az ellenőrzés befejezéséig felfüggesztette, míg a vállalkozói járulék adónem vonatkozásában a panaszos kérelmét teljesítette (átvezetés 1.040.951 Ft szja adónemre, 32.052 Ft bírság adónemre). A panaszos a végzést átvette, ellene jogorvoslattal nem élt, majd 2012. december 12-én, fax útján érkezett beadványában az egyszerűsített vállalkozói adó adónem vonatkozásában kérelmét visszavonta.

Ezt követően a NAV tájékoztatása szerint – szintén még az elévülési időn belül – az ellenőrzési alapeljárás kapcsán hozott 2888958828 iktatószámú 2012. november 5-én kelt másodfokú döntés jogerőre emelkedését követően, 2012. december 10-én újabb átvezetési kérelmet nyújtott be a panaszos, melyben az eva adónemről összesen 1.878.500 forint összegű túlfizetés átvezetését kérte a bíróság, mulasztási bírság, a késedelmi pótlék, az szja és az áfa adónemekre. A panaszos kérelmének helyt adva az átvezetések 2013. január 25-én megtörténtek.

A rendelkezésemre álló iratanyagok alapján megállapítható, hogy panaszos az 5818634935. ügyszámú 2012. május 21-én kelt elsőfokú határozattal szemben 2012. június 22-én benyújtott fellebbezésében hivatkozott a NAV Kelet-budapesti Adóigazgatósága Hátralékkezelési Osztály I. által 2011. szeptember 14-én kiadott 5894971061 számú értesítőre (megbízólevél száma 09/42/840/4156, ügyszám: 9845133227), mely szerint az egyéni vállalkozásával kapcsolatosan mindenre kiterjedő vizsgálatot folytattak le, és az erről készült jegyzőkönyvben megállapításra került, hogy az adózó adófolyószámláján összesen 11.364.662 forint túlfizetés áll fenn. A panaszos a fellebbezésében a túlfizetéssel összefüggésben hivatkozott az Art. 170. § (2) bekezdésére, mely szerint az eredeti esedékesség napján fennálló túlfizetést az adófizetési kötelezettség teljesítéseként figyelembe lehet venni, ha a túlfizetés az ellenőrzést megkezdésének napján is fennáll, valamint az Art. 150/A. §-ában rögzített átvezetés szabályaira. A másodfokú adóhatóság a panaszosnak a 2011. szeptember 14-én kiadott 5894971061 számú értesítőre történő hivatkozását tévesnek ítélte meg a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés tekintetében, és ezt azzal indokolta, hogy az említett irat az Art. 150/A. §-ában meghatározott, a végrehajtás esetén alkalmazandó átvezetés szabályai alapján az adózó vonatkozásában végzett adóhatósági eljárást dokumentálja. Mindezek alapján a másodfokú adóhatóság arra a megállapításra jutott, hogy *„Az adózó hivatkozása szerinti értesítés, illetve az abban foglalt tények nem bírnak jelentőséggel jelen jogorvoslati eljárás alapját képező adóellenőrzés vonatkozásában.”*

A panaszosnak a fellebbezési eljárásban a túlfizetésre történő hivatkozásával összefüggésben az alábbiakra indokolt felhívni a figyelmet. A NAV az 5818634935. számú „utólagos adómegállapítás ellenőrzés alapján” tárgyú 2012. május 21-én kelt elsőfokú határozatának rendelkező részében arról tájékoztatta a panaszost, hogy *„a befizetés teljesítésekor figyelembe veheti a befizetéskor az adott adónemben fennálló esetleges túlfizetését.”*(Vö. 5818634935. iktatószámú határozat 4. oldal). *A határozat a továbbiakban a túlfizetés átvezetésére illetőleg visszaigénylésére vonatkozóan nem tartalmazott tájékoztatást.* A panaszos ezt követően az 5818634935. számú 2012. május 21-én kelt elsőfokú határozattal szemben 2012. június 22-én benyújtott fellebbezésében hivatkozott a 2011. szeptember 14-én kiadott 5894971061 számú értesítőre mely szerint az adófolyószámláján összesen 11.364.662 forint túlfizetés áll fenn. Az Art. 5. § (4) bekezdése szerint adóügyekben a Ket-nek a kérelemre vonatkozó szabályait azzal az eltéréssel kell alkalmazni, hogy – jogszabály eltérő rendelkezése hiányában – az adózó nem kérheti az adóhatóságnál, hogy az más szervet adatszolgáltatás iránt keressen meg. Az Art. idézett rendelkezésére tekintettel megállapítható, hogy adóügyekben is alkalmazni kell a Ket. 37. § (1) bekezdését, mely szerint a kérelmet tartalma szerint kell elbírálni akkor is, ha az nem egyezik az ügyfél által használt elnevezéssel. A kérelmeket az ügyfelek számos megnevezéssel illetik, gyakran tévednek és nem azt írják a kérelemre elnevezésként, amiről az ténylegesen szól, vagy nem is tüntetnek fel semmit a kérelem beazonosíthatóságát illetően.

A hatóság egyik legfontosabb és elsődleges feladata, hogy az ügyfél beadványát áttekintse és megállapítsa annak tartalmából, hogy az alkalmas-e a hatóság hatáskörébe és illetékességébe tartozó eljárás, ügy megindítására. Az officialitás alapelvéből eredően a tényállás tisztázása a hatóság feladata. *A tényállás tisztázásának és azon keresztül a döntés meghozatalának egyik alapfeltétele, hogy a hatóság feltárja, mire is irányul az ügyfél kérelme.* A Kúria joggyakorlata¹ szerint a Ket. 37. § (1) bekezdése a kérelem tartalom szerinti elbírálásának ügyintézési alapelvét fogalmazza meg.

¹ 1/2016. (II.15.) PK vélemény

Az ügyintézési alapelv tartalma adóügyekben (is) az jelenti, hogy az adózónak nem kell ismernie az adóhatósági eljárásban használatos szakszerű elnevezéseket, elég az, ha az általa benyújtott beadványból megállapítható a kívánsága. A Kúria a kérelem tartalom szerinti elbírálásának elvét szoros összefüggésben kezeli a hatóság tájékoztatási kötelezettségével. Ha nem állapítható meg egyértelműen az adózó akarata, az Art 1. § (5) bekezdésében foglalt másik ügyintézési alapelv, az adóhatóság tájékoztatási kötelezettsége alapján *az adóhatóságnak akár az adózó nyilatkoztatásán keresztül is tisztáznia kell a beadvány pontos tartalmát.*

Mindebből következően álláspontom szerint az adóhatóságnak a panaszost a fellebbezésében foglalt, a túlfizetésre történő hivatkozásával összefüggésben nyilatkoztatnia kellett volna arra vonatkozóan, hogy a fennálló túlfizetésének átvezetését kéri-e, továbbá a túlfizetés átvezetésére illetőleg visszaigénylésére vonatkozóan részletesen tájékoztatnia kellett volna, figyelemmel arra, hogy a panaszosnak a fellebbezésben foglalt túlfizetésre történő hivatkozása – a téves jogszabályi hivatkozás ellenére (Art. 150/A. §) – nyilvánvalóan arra irányult, hogy a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés alapján megállapított adókülönbözetekre és adóhiányokra számolja el. Álláspontom szerint az adóhatóságnak a fellebbezéstől elkülönítve a panaszosnak a túlfizetés átvezetésére történő hivatkozását és erre tekintettel a megállapított adóhiány után felszámított késedelmi pótlék és bírság elengedésére irányuló kérelmét – a panaszos nyilatkozatának függvényében – külön átvezetési kérelemként kellett volna kezelnie. Az átvezetés iránti kérelem szerinti adóigazgatási eljárást pedig fel kellett volna függesztenie addig, amíg a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés alapján megállapított adókülönbözetekre és adóhiányokra vonatkozó határozat jogerőre nem emelkedik.²

Következésképpen az adóhatóság azáltal, hogy az adózónak az 5818634935. ügyszámú 2012. május 21-én kelt elsőfokú határozattal szemben 2012. június 22-én benyújtott fellebbezésében a túlfizetés átvezetésére történő hivatkozására és erre tekintettel a megállapított adóhiány után felszámított késedelmi pótlék és bírság elengedésére irányuló kérelmére vonatkozóan nem hívta fel nyilatkoztattételre az adózót illetőleg nem tekintette azt külön átvezetési kérelemnek, olyan az ügy érdemére is kiható, az adózói jogérvényesítést, az adózó rendelkezési jogosultságát csorbító súlyos eljárási jogszabálysértést követett el, mely sérti a panaszosnak az Alaptörvény XXIV. cikkében rögzített tisztességes ügyintézéshez való jogát.

3.2. Jelen ügy kapcsán a megküldött iratokból megállapítottam azt is, hogy a NAV éveken át – 2011. június 5-től egészen 2015. április 28-ig – folytatott adóellenőrzést, és ennek zárásáig a panaszos számára nem volt lehetőség a túlfizetés visszaigénylésére és átvezetésére sem azon adónemek tekintetében melyek kapcsán ellenőrzés volt folyamatban.

A NAV tájékoztatása szerint – immár az elévülési időn túl – a panaszos az új eljárás során elkészült ellenőrzési jegyzőkönyv átvételét követően, 2015. május 20-án újabb beadványt nyújtott be, melyben 2.344.985 forint összegű túlfizetés átvezetését kérte. Az ellenőrzési jegyzőkönyv megállapításaira (áfa adónemben 115.000 forint adókülönbözetet, szja adónemben 2.765.094 forint adóhiányt állapítottak meg) és az Art-ben foglalt elévülési szabályokra tekintettel, a hatóság csak részben tudott helyt adni a panaszos kérelmének, szja adónemben 1.516.018 forint, nyugdíjbiztosítási alapot megillető bevételek adónemben 119.100 forint, a START-kártya kedvezményes járulékbefizetések adónemben 18.000 forint, összesen 1.653.118 forint átvezetését megtagadta. Az erről szóló 4102839094. iktatószámú 2015. július 21. napján kelt határozatban az adóhatóság tájékoztatta továbbá a panaszost arról, hogy a túlfizetés visszaigényléséhez való jog elévülése miatt törlésre kerül az áfa adónemről 1.516.018 forint, nyugdíjbiztosítási alapot megillető bevételek adónemről 119.100 forint, START-kártya kedvezményes járulékbefizetések adónemről pedig 18.000 forint összegű túlfizetés. Kiemelendő, hogy az új eljárás során hozott 3625697859 iktatószámú határozatában az adóhatóság az adózó terhére áfa és szja adónemek vonatkozásában ismételt adókülönbözetet és adóhiányt, valamint adóbírságot és késedelmi pótlék fizetési kötelezettséget állapított meg, azonban e határozatnak a panaszos terhére tett megállapításait 2015. október 9-én könyvelték a folyószámláján.

² Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 120. § (4a) bekezdése alapján

A panaszos a túlfizetés törlésére vonatkozó határozattal szemben törvényes határidőn belül fellebbezést nyújtott be, melyben a határozat megváltoztatását kérte azzal, hogy a folyószámlán lévő összegeket az adóhatóság ne tekintse elévültnek, hiszen a túlfizetés összegének figyelembe vételével a 3625697859 iktatószámú új eljárás során hozott határozatban megállapított kötelezettségeit teljesíteni tudja átvezetéssel. A másodfokú adóhatóság a 2015. október 28-án kelt 3145461493 iktatószámú határozatában az elsőfokú hatóság döntését hatályában fenntartotta azzal az indokolással, hogy az elsőfokú adóhatóság eljárása során helyesen állapította meg az elévülés tényét, az elévült összeget és az elévülés jogcímét. A panaszos a határozatot 2015. november 16-án átvette, így az jogerőssé vált.

A panaszos 2015. december 3-án újabb kérelmet nyújtott be az adóigazgatósághoz, melyben áfa adónemről kezdeményezett átvezetést 414.329 forint összegben szja, 986.689 forint összegben bírság adónemre. A kérelmet az adóhatóság 2015. december 21-én kelt határozatával elutasította, tekintettel arra, hogy a kért összeg az áfa adónemen nem állt fenn többletként. A panaszos a határozatot 2015. december 31-én vette át, ellene jogorvoslással nem élt, így az 2016. január 16-án jogerőre emelkedett.

Az iratok alapján megállapítható, hogy az adóhatóság a 4102839094. iktatószámú 2015. július 21-én kelt határozatban, melyben arról tájékoztatta a panaszost, hogy a túlfizetés visszaigényléséhez való jog elévülése miatt törlésre került, *az elévülés kezdő időpontját az egyes adónemek tekintetében az „eredeti esedékesség” időpontjára tekintettel határozta meg.* A másodfokú adóhatóság a 2015. október 28-án kelt 3145461493 iktatószámú határozatában az elsőfokú hatóság döntését hatályában fenntartotta és *indokolásában arra hivatkozott, hogy az adózónak a túlfizetéshez való visszaigénylési joga a teljesített befizetés időpontjában nyílt meg, továbbá hogy az Art. 164. és 164/A. §-ában részletesen taglalja, hogy mely esetben nyugszik, illetve szakad meg az elévülés, azonban e törvényhely az adóhatóság által folytatott ellenőrzési eljárást, mint az elévülésre kihatással bíró cselekményt nem nevesíti, következésképpen tehát az ellenőrzés az adott tétel eredeti esedékességét nem módosítja, azaz az ellenőrzésnek az évülés időpontjára nincs kihatása.*

Erre tekintettel az adóhatóság az Art. 43. § (5) bekezdésére figyelemmel megállapította, hogy a túlfizetések elévülése időpontjában (2013. december 31. és 2014. december 31.) az adózó folyószámláján nem volt olyan adónem, mely tartozást mutatott volna, így az első fokú adóhatóság – a túlfizetés elévülése időpontjában fennálló további tartozás hiányában – a túlfizetések törléséről gondoskodott.

Az adóellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása. Az adóhatóság az ellenőrzés célját az Art. 87. § (1) bekezdésében felsorolt ellenőrzés típusokkal, ezen belül az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzéssel valósítja meg. Az ellenőrzés céljának meghatározásából következik az adóhatóságnak az a feladata, hogy az általa teljesítendő egyes kifizetések esetén a jogosulatlan igénybevétel megakadályozása érdekében ellenőrizze az adózót. Az adóhatóság ezen kötelezettsége folytán sem az adó visszaigénylésre, sem az adó visszatérítésre vonatkozó egyes Art. szerinti, vagy az adónemi jogszabályokban szereplő előírások nem tekinthetők az adóhatóságot automatikusan terhelő kötelezettségnek. Az adóhatóság tehát a kiutalás illetőleg átvezetés iránti kérelmek elbírálása során is az őt terhelő kötelezettségekkel összhangban köteles eljárni. Ennek folytán az Art. 43. § (5) és (6) bekezdése sem értelmezhető úgy, hogy az adóhatóságnak automatikus minden egyéb szempontot figyelmen kívül hagyó átvezetési illetőleg visszatérítési kötelezettsége keletkezik. Az ellenőrzés céljával, illetve típusaival összefüggésben joga és kötelezettsége, hogy a visszatérítés kifizetése illetőleg átvezetése előtt ellenőrizze egyrészt az adózó esetleges köztartozását, másrészt pedig azt, hogy a kiutalni vagy átvezetni kért összeg az adott adónemen az adózó folyószámláján rendelkezésre áll-e többletként és az a többlet valós túlfizetés-e, tekintettel arra, hogy átvezetni illetőleg kiutalni csak valós adózoí túlfizetést lehet. A köztartozások nyilvántartása folyamatos, a nyilvántartandó adatok ellenőrzése az adóhatóságnak mindenkor feladata.

A nyilvántartott köztartozás helytállóságának ellenőrzése azonban nem elutasítási indok, hanem a ténybelileg megalapozott határozat meghozatalához szükséges bizonyítási cselekmény; lefolytatására akár a kiutalás iránti eljárás keretei között, akár attól függetlenül, a bevallások ellenőrzése kapcsán sor kerülhet, mely utóbbi eset alapot adhat a kiutalás iránti kérelem szerinti adóigazgatási eljárás felfüggesztésére.

Kiemelendő, hogy amennyiben az adóhatóság az eljárása során olyan hiányosságokat tár fel, melyek kétségbe vonják a bevallás tartalmát és megalapozzák az adott időszakra vonatkozó utólagos ellenőrzés elrendelését – melynek során az adóhatóság az ellenőrzés eredményétől függetlenül a megállapításokról az Art. 105. §-a értelmében határozatot hoz – és az ellenőrzés az előzetes megállapításokat alátámasztva adózó terhére tár fel adókülönbözetet, adózó érdeke is, hogy az adott adónemről a vizsgálat lezárásáig sem kiutalás, sem átvezetés ne történjen, miután az jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatás adóhiányt eredményez, mely adóbírság kiszabását vonja maga után.

Mindebből következően mindaddig, amíg a vizsgálat folyamatban van (akár a kiutalás iránti eljárás keretei között, akár attól függetlenül, a bevallások ellenőrzése kapcsán), az adózó visszatérítési, illetve átvezetési kérelmét teljesíteni nem lehet, vagyis az adózó ilyen esetben a vizsgálat befejezéséig a visszaigényelhetőként, illetve átvezetni kért adótúlfizetés felett nem rendelkezhet. A hivatkozott jogszabályhelyeken kívül ez az ellenőrzés céljából is következik: a vizsgálat befejezése előtt történő kiutalás illetőleg átvezetés teljesítésével ugyanis, a tárgykorban végzett ellenőrzési cselekmények értelmüket veszítik és az esetleges visszaélések megjelenése a jogintézmény kiüresedéséhez vezetne. Ugyanakkor az Art.-ben foglalt adóellenőrzésre, túlfizetés visszaigénylésére és az elévülésre vonatkozó rendelkezések összefüggésben történő vizsgálatából és értelmezéséből az is következik, hogy az adóhatóság által folytatott adóhatósági ellenőrzés elhúzása illetőleg elhúzódása nem vezethet az adózó rendelkezési jogosultságának a sérelméhez, vagyis jelen ügy kapcsán ahhoz, hogy a 2011. június 5-től egészen 2015. augusztus 13-ig folytatott adóellenőrzés eredményeként adózó túlfizetés visszaigényléséhez való jogának elévüléséhez. A tisztességes eljárásból való jog, és jelen ügy vonatkozásában a túlfizetéssel kapcsolatos adózói rendelkezési jogosultság tehát akkor nem sérül, ha az ellenőrzés befejezését követően a valós túlfizetés kiutalása illetőleg átvezetése megtörténik.

Mindezek alapján álláspontom szerint jogszabálysértő a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adóigazgatóságának a panaszos folyószámláján fennállt túlfizetés törlesztéséről szóló 4102839094. számú határozata. A jogszabálysértő határozattal a hatóság a panaszos tekintetében a tisztességes eljárásból való jog sérelmét okozta.

Intézkedésem

A vizsgált ügyben megállapítottam, hogy a NAV-nak a túlfizetéssel kapcsolatos adózói rendelkezési jogosultsággal összefüggő gyakorlata és jogértelmezése a tisztességes eljárásból való joggal összefüggő visszásságot idéz elő. A feltárt visszásság orvoslása és jövőbeni bekövetkezése lehetőségének a megelőzése érdekében:

1. Az Ajbt. 32. § (1) bekezdése alapján felkérem a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adóigazgatóságát, hogy saját hatáskörben vonja vissza a 4102839094. iktatószámú 2015. július 21. napján kelt jogszabálysértő határozatát, és intézkedjen a hatályos jogszabályoknak megfelelő új határozat meghozataláról;

2. Az Ajbt. 37. §-a alapján felkérem a nemzetgazdasági minisztert, hogy vizsgálja meg a jelentésben megállapított visszásság orvoslása érdekében szükséges-e a túlfizetés visszaigényléséhez való jog elévülése kezdő időpontjának további részletezése az Art-ben., annak érdekében, hogy az Alaptörvény XXIV. cikkében biztosított tisztességes hatósági eljárásból való jog követelménye az egyes adózási kötelezettségek megállapítása során is érvényesüljön.

Budapest, 2017. február

Székely László sk.