

A Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a

alperessel szemben adóhatározat bírósági felülvizsgálata

iránt indult perében

## V é g z é s t

A bíróság az előtte folyamatban lévő 15.K.27.039/2017. számú ügyben kezdeményezi az Alkotmánybíróságnál az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 100. § (4) bekezdése Alaptörvénybe ütközésének vizsgálatát és alaptörvény-ellenességének megállapítását, valamint az alaptörvény-ellenessé nyilvánított jogszabályi rendelkezésnek a Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtt 15.K.27.039/2017. számú ügyben történő alkalmazhatóságának kizárását.

A végzés ellen fellebbezésnek nincs helye.

## I n d o k o l á s

### I.

#### Az irányadó tényállás

<b>ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG</b>	
Ügyszám:	IM / 702 -0 / 2018
Érkezett:	2018 ÁPR 16.
Példány:	1
Melléklet:	13 db
Kezelőiroda:	<i>Ju</i>

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Adó- és Vámigazgatósága (elsőfokú adóhatóság) a 11/15/390031/9753. és a 11/15/390031/8737. számú megbízólevél alapján az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 87. § (1) bekezdésének a.) pontja és a 106-107. §-ai szerinti bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzüsszeg kiutalása előtti ellenőrzést folytatott le általános forgalmi adó adónemben 2011. május és április hónapokra vonatkozóan a felperessel szemben.

Az elsőfokú adóhatóság a lefolytatott revízió alapján a 2060885981 számú határozatával május hónapra 1.893.000 forint a következő időszakra átvihető követeléssel összefüggésben megállapított különbözetet állapított meg, a 2060886263 számú határozatával április hónapra 18.413.000 forint jogosulatlan visszaigénylést, 1.893.000 forint a következő időszakra átvihető követeléssel összefüggésben megállapított különbözetet állapított meg, és 9.206.000 forint adó bírság megfizetésére is kötelezte a felperest.

Az adóhatóság a tényállás tisztázása során felhasználta a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Győr-Moson-Sopron Megyei Adóigazgatósága által a vizsgált időszakra vonatkozóan a [REDACTED] szemben lefolytatott ellenőrzés iratanyagát, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Igazgatósága által a [REDACTED] a 11607/390050/5092 számú megbízólevéllel elrendelt bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés iratanyagát, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adóigazgatósága által az [REDACTED] a 11/42/360003/2280. számú megbízólevél alapján 2011. I. negyedév vonatkozásában áfa adónemben elrendelt egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés során készült jegyzőkönyvet, a 13/42/370041/1488 számú megbízólevéllel 2011. I. negyedév vonatkozásában bevallások utólagos

ellenőrzésére során készült iratokat, a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Rendőr-főkapitányság Határrendészeti Szolgálatától adott tájékoztatást [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] székelyhelyén lefolytatott helyszíni ellenőrzésről készült jegyzőkönyvet, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adóigazgatósága által a Szurisweet Kft-nél a 11/43/370055/273. számú megbízólevél alapján 2011. I. negyedév vonatkozásában áfa adónemben elrendelt bevallások utólagos ellenőrzésére során készült iratokat, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Bűnügyi Igazgatósága által 67008/53/2012.bü szám alatt folytatott nyomozás iratait, a [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] vonatkozásában a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Győr-Moson-Sopron Megyei Adóigazgatóságánál a 11/08/390045/3349. megbízólevél alapján 2011. január-március hónapokra kiterjedően áfa adónemben elvégzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés iratanyagát, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adóigazgatósága által az [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] nével a 11/42/360003/2228. számú megbízólevéllel 2010. IV. negyedév, és 2011. január-március vonatkozásában egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés iratanyagát, és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adóigazgatósága által a [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] l a 11/10/360003/2177. számú megbízólevél alapján 2010. október – december, 2011. január – július vonatkozásában egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés iratanyagát.

Az adóhatóság a kapcsolódó ellenőrzések iratait zártan kezelte, azokat a jegyzőkönyvhöz nem mellékelte. A más adózóknál lefolytatott vizsgálatok eredményeit az adózót érintő részben az ellenőrzést lezáró jegyzőkönyvben, illetőleg az első- és másodfokú határozatokban ismertette.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2060886263 és 2060885981 iktatószámú határozataival az elsőfokú határozatot helybenhagyta, mely határozattal szemben a felperes a törvényes határidőn belül kereseteket nyújtott be.

A felperes kereseteiben is sérelmezte iratbetekintési jogának korlátozását, melyet az adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény Art. 100. § (4) bekezdésében foglaltakkal indokolt. Megítélése szerint joga van azon iratok teljes körű megismeréshez, amelyeket az adóhatóság bizonyítékként vett figyelembe az az adóhatósági megállapítások megtétele során.

Az alperes az ellenkérelmében arra hivatkozott, hogy az adózó az adóhatóságon gyakorolhatja iratbetekintési jogát, de csak az adótitokra, illetőleg az Art. 100. § (4) bekezdésében a kapcsolódó vizsgálatok során feltárt bizonyítékokra vonatkozó szabályok megtartásával.

A felperes indítványozta, hogy a bíróság az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdésének b.) pontja alapján kezdeményezze az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény 25. § (1) bekezdése szerinti egyedi normakontroll eljárást annak érdekében, hogy az Art. 100. § (4) bekezdésében megjelölt jogszabályi rendelkezés alaptörvény-ellenességét az Alkotmánybíróság megállapítsa és ezen alaptörvény-ellenes jogszabály alkalmazhatóságát kizárja.

Indítványa szerint az adóhatóság a kifogásolt Art. 100. § (4) bekezdése alapján megtagadhatja az adóeljárással keletkezett iratok egy részének megismerését az adózótól, mert nem tekinthet bele a kapcsolódó vizsgálatok iratanyagába. Az adóhatóságnak ugyanis csak annyi kötelezettsége van, hogy a bizonyítékoknak az adózót érintő részét kell ismertetnie az adózóval.

Ezen jogszabályi rendelkezés alapján az ellenőrzés alá vont adóalany elesik a bizonyítékok teljes megismerésétől. A kapcsolódó anyagok vizsgálatok iratanyagát csak az adóhatóság interpretációjában ismerheti meg, így az ellenőrzés alá vont adóalany nem ellenőrizheti, hogy az adóhatóság minden, a személyére vonatkozó tény, adatot, bizonyítékot részletesen ismertetett-e, nem tudhatja, hogy mi került el esetlegesen a tisztviselő figyelmét, ezáltal nem zárható ki, hogy lényeges körülmények bemutatását az adóhatóság elmulasztja.

A sérelmezett jogi norma továbbá lehetővé teszi az adóhatóság számára azt, hogy a rendelkezésére álló bizonyítékok közül önkényesen válogasson és kizárólag azokat ismertesse az adózóval és használja fel határozatának alapjául, amik az adózó terhére történő megállapításhoz alkalmasak.

Hivatkozott továbbá arra is, hogy az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikkébe is ütközik ez a rendelkezés - mely a hatékony jogorvoslatról szól - hiszen nyilvánvaló, hogy nem tekinthető hatékonynak a jogorvoslat akkor, ha a kötelezettséget megállapító adóhatározat alapját képező kapcsolódó vizsgálatok irataiba az adóalany nem tekinthet bele, azokat nem láthatja, hanem kizárólag a hatóság interpretációja alapján ismerheti meg az abban foglaltakat. Álláspontja szerint az adóhatóság nem hivatkozhat adótitokra, vagyis az adótitokra történő hivatkozás nem teszi alkotmányossá a kifogásolt rendelkezést.

Az alperes a felperes indítványának elutasítását kérte, mivel véleménye szerint a felperes által kifogásolt jogszabályhely semmiben sem csorbitja az adózó jogorvoslatához való jogát, mert az adózó ellenőrzését lezáró jegyzőkönyvben, illetve a határozatokban részletesen ismertetésre kerül a kapcsolódó ellenőrzés adózót érintő része, az ott feltárt tények, körülmények amelyek alapján az adózó maradéktalanul gyakorolhatja jogorvoslati jogát.

Hivatkozott arra is, hogy az Alaptörvény VI. cikk (2) bekezdése az alapjogok körében mondja ki, hogy mindenkinek joga van személyes adatai védelméhez. Az adóhatóság adatot kezel az Art. 52. § (1) bekezdése alapján, amikor a tudomására jutott adatokat nyilvántartja és megőrzi, tehát az adóhatóságot titoktartási kötelezettség terheli nemcsak az Art., hanem számos egyéb más jogszabályhely alapján is.

Véleménye szerint ezért rendelkezik az Art. 100. § (4) bekezdése úgy, hogy a kapcsolódó ellenőrzés során a feltárt adatoknak csak az adózót érintő részét lehet megismertetni az adózóval. Álláspontja szerint az Art. 100. § (4) bekezdésében foglalt rendelkezés létjogosultságát az is alátámasztja, hogy a hatékony jogorvoslatához való jog maradéktalanul érvényre jutása mellett figyelemmel kell lenni az Art. 53. §-ában meghatározott adótitokra vonatkozó szabályokra is.

### III.

#### **A Közigazgatási perben alkalmazandó, az indítványt érintő jogszabályok**

Az **adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 100. § (4) bekezdése** szerint: „Ha az adóhatóság a vizsgálat megállapításait más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményével vagy ennek során beszerzett adatokkal, bizonyítékokkal támasztja alá, az erről szóló jegyzőkönyvnek, határozatnak, illetve a kapcsolódó vizsgálat során feltárt adatoknak, bizonyítékoknak adózót érintő részét az adózóval részletesen ismertetni kell.”

A **Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 339/A. §-a** szerint „A bíróság a közigazgatási határozatot - jogszabály eltérő rendelkezése hiányában - a meghozatalakor alkalmazandó jogszabályok és fennálló tények alapján vizsgálja felül.”

Megjegyzi a bíróság, hogy az indítvánnyal érintett jogi norma 2018. január 1. napjától hatálytalan, azonban a Pp. fent idézett rendelkezése értelmében jelen közigazgatási perben alkalmazandó.

### IV.

#### **Az Alaptörvény vonatkozó rendelkezései**

Az **Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése** szerint: „Mindenkinek joga van ahhoz, hogy



jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát, vagy jogos érdekét sérti.”

Az **Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése** szerint: „Az alapvető jogokra és kötelezettségekre vonatkozó szabályokat törvény állapítja meg. Alapvető jog más alapvető jog érvényesülése vagy valamely alkotmányos érték védelme érdekében, a feltétlenül szükséges mértékben, az elérni kívánt céllal arányosan, az alapvető jog lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható.”

Az **Alaptörvény VI. cikk (2) bekezdése** szerint: „Mindenkinek joga van személyes adatai védelméhez, valamint a közérdekű adatok megismeréséhez és terjesztéséhez.”

Az **Alaptörvény XXIV. cikk (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.”

## V.

### A bíróság álláspontja az alkalmazandó jogszabály alaptörvény-ellenessége körében

Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében lefektetett jogorvoslathoz való jog olyan alkotmányos alapjog, amely kiterjed a közigazgatási döntésekre is, így a jelen ügyben érintett adóhatósági eljárásra is. Tartalmát tekintve azt kívánja meg, hogy valamennyi, az érintett személy jogát, vagy jogos érdekét érdemben befolyásoló érdemi határozat felülvizsgálata érdekében legyen lehetősége más szervhez, vagy magasabb fórumhoz fordulni. Ugyanakkor a jogorvoslati jog nyújtotta jogvédelemnek hatékonynak is kell lennie, vagyis ténylegesen érvényesülnie kell annak a követelménynek, hogy az okozott jogsérelem orvosolható legyen.

Az Art. 100. §-ának (4) bekezdése alapján az adóhatóság az adóhatósági eljárásban keletkezett bizonyítékok közül azokat, amelyek más adózók vizsgálata vonatkozásában keletkeztek - ennél fogva adótitkot is tartalmazhatnak - az eljárás alá vont adózóval az adóhatósági eljárásban nem ismertetheti teljeskörűen, hanem csak az adózót érintő részt illetően. Ennek megfelelően az adóhatósági eljárásban a kapcsolódó vizsgálatok iratanyaga, vagy büntetőeljárás során keletkezett, az adózót is érintő, az adózó fizetési kötelezettségét a bizonyítási eljárás eredményeképpen érdemben befolyásolni képes iratokat zártan kezelik, azok közül az adóhatóság döntésének függvényében az adózóval csak az őt érintő részt közlik.

Ezért a bíróság álláspontja szerint nem érvényesül az adózó hatékony jogorvoslathoz való joga, hiszen az adóhatósági eljárás során nem ismerhet meg teljes terjedelemben valamennyi rendelkezésre álló bizonyítékot, okiratot, hiszen azokat csak az adóhatóság szűrőjén keresztül, válogatva tárják elé. Előfordulhat, hogy az adóhatósági eljárás során rendelkezésre álló bizonyítékok közül nem kerül felhasználásra esetlegesen az adózó számára előnyös bizonyíték. Ez sérti a tisztességes eljárás elvét is, így sérül az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése.

A zártan kezelt iratokat, melyek jellemzően adótitkot tartalmaznak, az adózó az adóhatósági eljárás során annak egyetlen szakaszában sem ismerheti meg, tehát a másodfokú eljárásban sem biztosított az adótitkoknak minősülő, zártan kezelt iratok teljes körű megismerése az adózó számára.

Ezen iratoknak a megismerésére az adózónak abban az esetben van lehetősége, ha a jogerős másodfokú adóhatósági határozattal szemben keresetet indít, közigazgatási pert kezdeményez, hiszen a fegyveregyenlőség elvének érvényesülése a polgári perben csak akkor garantálható, ha a felperes kivétel nélkül minden - az adóhatóság által korábban zártan kezelt iratot is – megismerhet.

A megismeréshez a felperesnek az adótitok megőrzésére vonatkozó nyilatkozatot kell tennie, így garantálva mind a hatékony jogorvoslathoz való jogot, mind pedig az adótitok védelmét.

Ebben az esetben azonban az adóhatósági eljárásban a hatékony jogorvoslat nem érvényesül, hiszen jogorvoslati jogát teljességében csak a bírósági perben tudja az adózó érvényesíteni, amikor is a perben előtte teljes terjedelmében ismerté válnak a korábban zártan kezelt adatok. Ezáltal az adóhatósági eljárásban a jogorvoslat részben kiüresedik.

A bíróság álláspontja szerint tehát jelen esetben konkurál egymással a hatékony jogorvoslathoz való jog, valamint a személyes adatok védelméhez való jog, melyek közül a jogalkotó az Art. 100. § (4) bekezdésében lefektetett szabályozás alapján egyértelműen a személyes adatok védelméhez – konkrétan pedig az adótitokhoz - való jog védelmét helyezte előtérbe.

Amennyiben a Tisztelt Alkotmánybíróság a kezdeményezésnek helyt adva az indítvánnyal érintett jogszabályhely alaptörvény-ellenességét kimondaná és konkrét ügyben való alkalmazhatóságát kizárná, annak jelen per kimenetelére olyan kihatása lenne, hogy a bíróságnak meg kellene állapítani az iratbetekintési jog sérelmét, a keresettel támadott határozatot hatályon kívül kellene helyezni és az iratbetekintés jogát a felperes már a megismételt adóhatósági eljárásban gyakorolhatná. Ezáltal mintegy helyrebillenne az egyensúly, és az adózó hatékony jogorvoslathoz való joga érvényre jutna már az elsőfokú adóhatósági eljárásban.

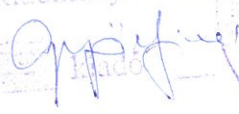
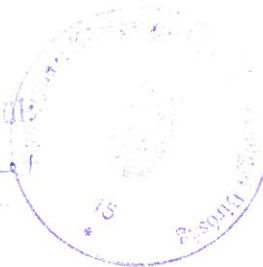
Fentiekre figyelemmel a bíróság álláspontja szerint az Art. 100. § (4) bekezdése alaptörvény-ellenes.

A bíróság az Alkotmánybíróság fenti eljárásának kezdeményezésére az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CVI. törvény 25. §-ának (1) bekezdése alapján jogosult.

A végzés ellen jogorvoslat lehetőségét a Pp. 155/B. §-ának (4) bekezdése zárja ki.

A bíróság a pert tárgyalásának felfüggesztéséről külön végzésben rendelkezett a Pp. 155/B. §-ának (3) bekezdése alapján.

**Nyíregyháza 2018. április 3.**

A kiadvány hitelesítő:  
  


**Juhászné dr. Bartha Ildikó sk.  
bíró**

