

Alkotmánybíróság
1015 Budapest
Donáti u. 35-45.

Tisztelt Alkotmánybíróság!

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám: 1V/1223-0/2014	
Érkezett: 2014 JÚL 02.	
Példány: 1	Kezelőiroda:
Melléklet: 3 db	<i>Men</i>

Tárgy: alkotmányjogi panasz
Ügyszám: 5A 02032/ma
Hiv. szám: -
Mellékletek: 3 db
Budapest, 2014.06.30.

A

_____ mellékelt meghatalmazással (F/1 sz. melléklet) igazolt jogi képviselőjeként – az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban Abtv.) 26. § (2) bekezdése alapján, mely szerint a hivatkozott jogszabályhely (1) bekezdésétől eltérően az Alkotmánybíróság eljárása kivételesen akkor is kezdeményezhető az Alaptörvény 24. § (2) bekezdés c) pontja alapján, ha az alaptörvény-ellenes jogszabály rendelkezésének alkalmazása folytán közvetlenül, bírói döntés nélkül következett be a jogsérelem és nincs a jogsérelem orvoslására szolgáló jogorvoslati eljárás - az alábbi

alkotmányjogi panaszt

terjesztem elő:

Kérem a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy a későbbiekben részletesen kifejtendő indokaimra figyelemmel állapítsa meg az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 92. § (11) bekezdésének alaptörvény ellenességét, és semmisítse meg azt, mivel alkalmazása sérti az Alaptörvényt

- B) cikk (1) bekezdésébe foglalt jogállamiság elvéből fakadó jogbiztonsághoz való jogot és a
- XIII. cikk (1) bekezdésében deklarált tulajdonhoz való jogot, valamint
- a XXIV. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes eljáráshoz való jogot,

továbbá kérem a t. Alkotmánybíróságot, hogy állapítsa meg a 136. § (2), valamint az Art. 143. § (1) bekezdéseibe foglalt jogszabályi rendelkezések alaptörvény ellenességét, mivel alkalmazásuk sérti az Alaptörvényt

- B) cikk (1) bekezdésébe foglalt jogállamiság elvéből fakadó jogbiztonsághoz való jogot, valamint a
- a XXVIII. cikk (7) bekezdésében megfogalmazott jogorvoslathoz való jogot.

Tájékoztatom a t. Alkotmánybíróságot, hogy indítványozó jelen ügyben személyesen érintett, az ügy tárgyát képező adóeljárás alanya.

Az alkotmányjogi panasz az Abtv. 30. § (2) bekezdésének második fordulata alapján befogadható, mert azt a törvényes határidőn belül, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága Hatósági Főosztály I. által 2014. május 29-én meghozott döntéseinek (2927683667 és 2927683689 iktatószámú végzése) 2014. június 5-i közlésétől, így az Alaptörvényben biztosított fentebb hivatkozott alapjogok sérelmének bekövetkezésétől számított hatvan napon belül nyújtom be.

I. Megsemmisíteni, hatályon kívül helyezni kért jogszabályi rendelkezések

1./ Az Art 92. § (11) bekezdése, melynek értelmében "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. A kapcsolódó vizsgálat 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. Az adóhatóság a kapcsolódó vizsgálat időtartama alatt az ellenőrzést folytathatja. Ha a kapcsolódó vizsgálat során beszerzett adatok, bizonyítékok alapján az alapügy tényállása a kapcsolódó vizsgálattal érintett körben tisztázott, az ellenőrzés a kapcsolódó vizsgálat befejezésétől függetlenül lezárható. Az adóhatóság az adózót a kapcsolódó vizsgálat kezdő és befejező időpontjáról értesíti. A kapcsolódó vizsgálat egy tekintet alá eső ellenőrzés esetén a kapcsolódó vizsgálat kezdő napjának az ellenőrzési határidő szüneteléséről szóló értesítés postára adásának, a postai kézbesítés mellőzése esetén az értesítés átadásának napját kell tekinteni. Ha a kapcsolódó vizsgálat során beszerzett adatok, bizonyítékok alapján az ellenőrzés lezárására a kapcsolódó vizsgálat befejezését megelőzően kerül sor, a kapcsolódó vizsgálat befejező időpontjának a beszerzett adatok, bizonyítékok rendelkezésre állásáról szóló értesítés postára adásának, a postai kézbesítés mellőzése esetén az értesítés átadásának napját kell tekinteni.

2./ Az Art. 136. § (2) bekezdése, mely szerint „a határozathozatalt megelőző eljárás során hozott végzés csak a határozat ellen benyújtott fellebbezésben támadható meg, kivéve, ha az önálló fellebbezést e törvény megengedi.”

valamint

3./ az Art. 143. § (1) bekezdésének második mondata, mely szerint „az adóhatóság másodfokú végzésével szemben nincs helye bírósági felülvizsgálatnak”.

II. Az Alaptörvényben biztosított jog megnevezése

B) cikk (1) bekezdése
Magyarország független, demokratikus jogállam

XIII. cikk (1) bekezdése
Mindenkinek joga van a tulajdonhoz...

XXIV. cikk (1) bekezdése

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.

XXVIII. cikk (7) bekezdése

Mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattel éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.

III. Az ügy előzménye, közvetlen érintettség

A [REDACTED] 2013. október 3. napján benyújtott bevallása alapján általános forgalmi adó visszatérítésére jogosult. Az Art. 37. § (4) bekezdése szerint a visszaigényelt általános forgalmi adót a bevallás beérkezésének napjától számított 75 napon belül kell kiutalni.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adóigazgatósága a Társas Vállalkozások Ellenőrzési Osztály 12. megbízólevél alapján a Társaságnál 2013. december 2. napján általános forgalmi adó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzést kezdett a 2013. augusztus hónapra vonatkozóan.

2013. december 3. napján az adóhatóság arról tájékoztatta az adózót, hogy az ellenőrzési eljárás során a [REDACTED] ellenőrzése mellett szükségessé vált a [REDACTED] (székhelye: [REDACTED]) adózóra kiterjedő kapcsolódó vizsgálat lefolytatása is, mely 2013. december 2. napján megkezdődött. A kapcsolódó vizsgálat 2014. március 21. napján történt lezárásáról a Társaság 2014. március 26. napján kelt levélben értesítésre került.

Az eljáró adóhatóság a [REDACTED]-nél egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló kapcsolódó vizsgálat lefolytatását kezdeményezte. Ezen vizsgálat 2014. március 17. napján történt megkezdéséről az ellenőrzést végző hatóság 2014. március 26. napján kelt levelében értesítette az adózót.

A vizsgálat jelenleg még nem zárult le, tekintettel arra, hogy az eljáró adóhatóságnak a tárgyban folytatott 75 napos ellenőrzési határidejébe a lefolytatott és lefolytatásra kerülő kapcsolódó ellenőrzések időtartama (2013. 12. 02-től 2014. 03. 21-ig tartó, valamint a 2014. 03. 17-én megkezdett folyamatban levő ellenőrzés) nem számít bele.

Tekintettel arra, hogy a [REDACTED], valamint a [REDACTED] ellenőrzésével kapcsolatos eljárás eddig közel fél éve húzódik, továbbá arra, hogy a vizsgálatok során jogsértésre nem derült fény, melynek ellenére az adóhatóság az eljárásokat mégsem törekszik ésszerű időn belül befejezni és az általános forgalmi adó összegét adózó Társaságnak visszautalni, felügyeleti intézkedést kezdeményeztem. Álláspontom szerint az adóhatóság eljárása a tisztességtelen eljárás gyanúját veti fel, az általános forgalmi adó visszatérítés szándékos és indokolatlan késleltetését célozza. Az előzőeket megalapozza az a tény, hogy a hatóság az ellenőrzésre csak a határidő lejárta előtti napokban adott megbízást, annak ellenére, hogy az ellenőrzési eljárás megindításáról való döntésre közel 75 nap állt rendelkezésre.

Szintén az általános forgalmi adó visszatérítés kifizetésének késleltetésére enged következtetni az a tény, hogy a meghosszabbított határidő lejárta után az adóhatóság más adózóra kiterjedő kapcsolódó vizsgálat lefolytatását rendelte el, melynek időtartama alatt a hatóság az ellenőrzést a kapcsolódó vizsgálattal érintett kérdésekben is folytatja. Megállapítható tehát, hogy a kifizetést megelőző ellenőrzési eljárás közel fél éve húzódik, mely adózó Társaság működését ellehetetleníti, így az fizetéseképtelen helyzetbe kerül.

A [REDACTED] (továbbiakban: Társaság) jogi képviselőjeként a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzüsszeg kiutalása előtti ellenőrzés határidejére, az eljárás törvényességére vonatkozóan 2014. április 10. napján felügyeleti intézkedés iránti kérelmet terjesztettem elő, melyet a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága Hatósági Főosztály I. – az Art. 100. § (5) bekezdése alapján kifogás jogcímen elbírálva – 2014. május 29-én kelt, 2014. június 5-én kézhez vett 2927683667 iktatószámú végzésében elutasított.

Az elsőfokú adóhatóság eljárása a fentiekben túl ellentétes az Európai Unió hatályos hozzáadott értékadóra vonatkozó szabályaival is, tekintettel arra, hogy a Tanács közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK Irányelve kimondja, hogy a vállalkozásokat az áfa-levonás joga azonnal megilleti.

Az Európai Bíróság ítéletei (C-274/10. Sosnowska-ügyben hozott ítélet 14. pont, valamint az Enel Maritska Iztok 3-ügyben hozott ítélet 31. pontja) értelmében a tagállamok által előírt szabályoknak lehetővé kell tenniük az adóalany számára, hogy megfelelő feltételek mellett az e HÉA-különbözetből származó teljes követelését visszakapja, ami magában foglalja, hogy

- a visszatérítésnek ésszerű határidőn belül,
- pénzbeli kifizetés útján vagy ezzel egyenértékű módon kell megtörténnie és
- a visszatérítés elfogadott módja semmiképpen sem jelenthet az adóalany számára pénzügyi kockázatot.

IV. A korábbi alkotmánybíróági gyakorlat felhasználhatóságára történő hivatkozás

Az Alkotmánybíróság a 2012. május 9-én kelt X/2349/2012. AB határozatában kimondta, hogy az Alkotmánybíróság feladata az Alaptörvény védelme. Az Alkotmánybíróság az újabb ügyekben felhasználhatja azokat az érveket, amelyeket az Alaptörvény hatályba lépése előtt hozott korábbi határozata az akkor elbírált alkotmányjogi kérdéssel összefüggésben tartalmazott, feltéve, hogy az Alaptörvény konkrét – az előző Alkotmányban foglaltakkal azonos vagy hasonló tartalmú – rendelkezései és értelmezési szabályai alapján ez lehetséges.

A fenti határozat alapján a jelen ügy szempontjából releváns, a már hatályon kívül helyezett Alkotmány tartalmilag azonos szakaszai kapcsán kidolgozott alkotmánybíróági gyakorlatot felhasználom és hivatkozom, feltételezve, hogy a t. Alkotmánybíróság korábbi gyakorlata a jelen ügy eldöntésére is zsinórmértékül fog szolgálni.

V. A jogsérelem indokolása

A jogbiztonsághoz való jog sérelme

Az Alkotmánybíróság szerint a jogállam nélkülözhetetlen eleme *a jogbiztonság*. 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 előre láthatóak legyenek a norma címzettjei számára*. Vagyis a jogbiztonság nem csupán az egyes normák egyértelműségét követeli meg, *de az egyes jogintézmények működésének kiszámíthatóságát is*. Ezért *alapvetők a jogbiztonság szempontjából az eljárási garanciák* [9/1992. (I. 30.) AB határozat].

A jogállam fogalmának egyik feltétlen ismérve tehát a jogbiztonság. A jogbiztonságnak viszont elengedhetetlen követelménye, hogy a jogalkalmazói magatartás előre kiszámítható legyen. Az alkotmánybíróság szerint a jogállamiság elvéből adódó alapvető követelmény, hogy a közhatalommal rendelkező szervek *a jog által megállapított működési rendben, a jog által a polgárok számára megismerhető és kiszámítható módon szabályozott korlátok között fejtik ki tevékenységüket* [56/1991. (XI. 8.) AB határozat].

Az Alkotmánybíróság döntéseiben felhívta a figyelmet, hogy a jogállamiságnak számos összetevője van: *a jogalkotásra vonatkozó törvényi követelmények megtartása, az eljárási garanciák, a jogbiztonság, az önkényes jogértelmezést kizáró és a jogintézmények kiszámítható működését biztosító világos és követhető normatartalom megléte* [1160/B/1992. AB határozat]. Továbbá több ízben hangsúlyozta, hogy az államszervezet demokratikus működése magában foglalja azt, hogy az állam, szerveinek tevékenységén keresztül eleget tesz az alapvető jogok tiszteletben tartására és védelmére vonatkozó alkotmányos köteletségének. Az államnak kötelessége az alanyi jogok védelme mellett az egyes szervek működését úgy kiépíteni és fenntartani, hogy azok az alapjogokat – az alanyi igénytől függetlenül is – biztosítsák [36/1992. (VI. 10.) AB határozat].

Az Alkotmánybíróság a tisztességes eljárás követelményeivel szorosan összefüggő jogbiztonságra vonatkozó döntéseiben azt is hangsúlyozta, hogy a jogbiztonság nem csak egyes normák egyértelműségét követeli meg, de az egyes jogintézmények működésének kiszámíthatóságát is [összefoglalóan: 47/2003. (X.27.) AB határozat, ABH 2003.525., 535].

Az alkotmányosan is elfogadott rendszerképző jogértelmezésnek természetesen vannak határai. Ez nem kerülhet szembe a jogbiztonság követelményével. **A jogalkalmazói jogértelmezés ezért csak olyan működőképes jogszabályra épülhet, amely világosan kijelöli az adott jogintézmény célját, alkalmazásának kereteit, szempontjait és rendjét, az alkalmazásával érintettek körét, azok jogait és kötelességeit és az intézménnyel összefüggésben igénybe vehető jogorvoslati rendet** [ABH 2003.525., 549].

Köztudott tény, hogy az adók befolyásolják a lakosság és a vállalkozások nettó jövedelempozícióit, hatással vannak a fogyasztói árak alakulására, alakítják a termelés és szolgáltatás költségeit, és befolyásolják a gazdaságpolitikai célok megvalósítását.

Fentiek miatt különösen fontos, hogy az adózás rendjéről szóló jogszabályi rendelkezések fokozottan megfeleljenek az Alaptörvényben deklarált jogbiztonság követelményének.

A jogbiztonsággal összefüggésben természetesen nem lehet figyelmen kívül hagyni az adózási alapelveket, melyek közül kiemelném a gazdaságpolitikai célok megvalósítása szempontjából legfontosabbakat:

- **a kiszámíthatóság elve:** különösen a vállalkozások biztonsága, ösztönzése érdekében az adórendszer ne változzon túl gyakran, az adóterhek középtávon stabilak, tendenciájukban kiszámíthatóak legyenek,
- **az érvényesíthetőség elve:** az adózás szabályai legyenek áttekinthetőek, egyértelműek, egyszerűen alkalmazhatóak és a fizetési kötelezettséget az adózók számára a lehető legkedvezőbb helyen és időben irányozzák elő, továbbá
- **a konzisztencia elve:** az adórendszer belső harmóniájának, a többi gazdasági szabályozóval való összehangoltságának és a nemzetközi szabályokhoz (köztük különösképpen a kötelező erővel bíró európai uniós irányelvekhez) való illeszkedésének kérdése követelményét fogalmazza meg.

Az előzőekben írtakat összefoglalva megállapítható, hogy az Art. 92. § (1) bekezdése nem felel meg az Alaptörvényben deklarált jogbiztonság követelményének, mivel nem jelöli ki pontosan a kapcsolódó vizsgálat alkalmazás kereteit és rendjét, az alkalmazásával érintettek körének pontos jogait, valamint az intézménnyel összefüggésben igénybe vehető jogorvoslati rendet. E jogszabályi rendelkezés nem segíti elő a kiszámíthatóságot, a vállalkozások biztonságát, nem felel meg a konzisztencia követelményének sem. A kapcsolódó vizsgálatok alkalmazása során olyan ellenőrzési sorozat alakulhat ki, melynek eredményeképpen az Art. által megadott és az ellenőrzésre nyitva álló határidők tulajdonképpen az adó megállapításához való jog elévüléséig meghosszabbodhatnak.

Szintén a jogbiztonság követelményével függ össze az is, hogy az adóhatóság mint közhatalommal rendelkező szerv a jog által a polgárok számára kiszámítható módon szabályozott korlátok között fejtsse ki tevékenységét. Ez utóbbit az előző bekezdésben mondottakra történő hivatkozással az Art. 92. § (11) alkalmazása ellehetetleníti.

A tisztességes eljáráshoz való jog sérelme

A tisztességes eljárás a jogbiztonság elvéhez hasonlóan olyan szabály, ami önálló alkotmányjogi normaként érvényesül, tehát nem csupán más előírásokat kiegészítő, járulékos szabály. A tisztességes eljárás követelménye minden olyan eljárásra vonatkozik, amelyben valamely természetes vagy jogi személy az állam jogalkalmazói tevékenysége által érintett.

Egységes az értelmezési gyakorlat abban, hogy a tisztességes eljárás követelményének a közigazgatási hatósági eljárásban is érvényesülnie kell. Ez a követelmény a 2011. december 31-ig hatályban volt magyar Alkotmány 2. § (1) bekezdéséből és 57. §-ából is levezethető volt. Majd ezt az alkotmányos alapelvet fogalmazta meg a 2012. január 1. napjától hatályos Magyarország Alaptörvénye a XXIV. cikkének (1) bekezdésében: „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 bíróságokon kívül a közigazgatási hatósági eljárásokra vonatkozóan is a tisztességes eljárás követelményét.

A tisztességes eljárás (fair trial) követelménye az Alkotmánybíróság 6/1998. (III. 11.) AB

határozata szerint: „a fair trial olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet csupán megítélni. Ezért egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása dacára lehet az eljárás 'méltánytalan' vagy 'igazságtalan', avagy 'nem tisztességes'...”

Az Alkotmánybíróság a 14/2004. (V. 7.) AB határozatában a tisztességes eljáráshoz való jogra vonatkozó gyakorlatát összegezve megállapította, hogy *a tisztességes eljáráshoz való jog abszolút jog, amellyel szemben nem létezik mérlegelhető más alapvető jog vagy alkotmányos cél, mert már maga is mérlegelés eredménye.*

A Ket. 1. § (1) és (2) bekezdései szerint: „a közigazgatási hatóság az eljárása során köteles megtartani és másokkal is megtartatni a jogszabályok rendelkezéseit. Hatáskörét a jogszabályokban előírt célok megvalósítása érdekében, mérlegelési és méltányossági jogkörét a jogalkotó által meghatározott szempontok figyelembevételével és az adott ügy egyedi sajátosságaira tekintettel gyakorolja. A közigazgatási hatóság a hatáskörének gyakorlásával nem élhet vissza, hatásköre gyakorlása során *a szakszerűség, az egyszerűség és az ügyféllel való együttműködés követelményeinek megfelelően köteles eljárni.* A hatóság ügyintézője jóhiszeműen, továbbá a jogszabály keretei között **az ügyfél jogát és jogos – ideértve gazdasági – érdekét szem előtt tartva jár el.**”

A Ket. 4. § (1) bekezdésében kifejezetten megfogalmazza, hogy *az ügyfeleket megilleti a tisztességes ügyintézéshez, a jogszabályokban meghatározott határidőben hozott döntéshez való jog és az eljárás során az anyanyelv használatának joga.* Ez az *Alaptörvény XXIV. cikkének (1) bekezdésében megfogalmazott alapelv megadását jelenti a Ket. alapelvei között, így ez az alapelv a közigazgatási hatósági eljárás egészére érvényes, rajta keresztül érvényesül az Alaptörvény idézett rendelkezése.*

Az Art. 5. § (1) bekezdése szerint: „Ha e törvény vagy adót, adófizetési kötelezettséget, költségvetési támogatást megállapító törvény másként nem rendelkezik, az adóügyekben – a (2) bekezdésben meghatározott kivételekkel – a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló törvény rendelkezéseit kell alkalmazni.” Az Art. 5. § (2) bekezdése így rendelkezik: „Adóügyekben nem kell alkalmazni a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló törvény a./ az eljárás megindítására, az újrafelvételi eljárásra, a hatósági szolgáltatásra, valamint – a határozat jogerőre emelkedésére vonatkozó szabályok kivételével – a végrehajtási eljárásra vonatkozó szabályait, b./ a kiskorú adózó esetében az ügyintézés soronkívülségére és határidejére vonatkozó szabályait.”

A Ket. 13. § (2) bekezdésének b) pontja szerint pedig a Ket. rendelkezéseit az államháztartás javára teljesítendő, törvényben meghatározott, illetve a Közösségek költségvetésével megosztásra kerülő kötelező befizetésekkel és a központi költségvetés, valamint az elkülönített állami pénzalap terhére jogszabály alapján juttatott támogatással összefüggő eljárásokban csak akkor kell alkalmazni, ha az ügyfajta vonatkozó törvény eltérő szabályokat nem állapít meg. *Mindezek alapján adóügyben folytatott adóigazgatási eljárásban a vonatkozó jogszabályok hatályára e rendelkezések vonatkoznak. Ennek megfelelően a Ket. idézett alapelvei az adóigazgatási eljárásban is alkalmazandók.*

Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint - ahogy azt már korábban említettem - a jogállam fogalmának egyik feltétlen ismérve a jogbiztonság. *A jogbiztonságnak viszont elengedhetetlen követelménye, hogy a jogalkalmazói magatartás előre kiszámítható legyen. Ennek megfelelően az államigazgatás és az önkormányzat döntési feladat- és hatáskörébe tartozó ügyek törvényi szabályozás szerinti elintézési időtartama is előre kiszámítható kell, hogy legyen* [72/1995. (XII. 15.) AB határozat]. Ennek megfelelően

Magyarország Alaptörvénye, a XXIV. cikk (1) bekezdésében külön kiemeli, hogy mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok észszerű határidőn belül intézzék.

Az Art. által szabályozott adóellenőrzésre vonatkozó eljárási határidők – a fentebb ismertetett szabályozási megoldások miatt (konkrétan az Art. 92. § (11) bekezdésében foglaltak alapján) – nem teszik előre kiszámíthatóvá és egyértelművé az ügy elintézési időtartamát. Csak az a bizonyos, hogy végső határidőt az elévülés szab az ellenőrzésnek.

Figyelembe véve, hogy az üzletszerű tevékenység gyorsan változó piaci folyamatok hatása alatt áll, illetve, hogy az ellenőrzéssel érintett adózók hosszú ideig bizonytalan jogi helyzetnek vannak kitéve, nem fogadható el az, hogy az adóhatóság előre ki nem számítható ideig foganatosítsa az ellenőrzést.

Az Art. 92. § (11) bekezdésébe foglalt kapcsolódó vizsgálat lezárását követően – annak eredményétől függően – további hatósági eljárásra is sor kerülhet, amely az adóügy lezárását (az ellenőrzés lezárásától függetlenül) időben még tovább tolja.

Az alapvető jogok biztosának AJB. 4816/2013. valamint az AJB-787/2012. számú ügyekben készült jelentéseiben foglalt álláspontja szerint – **modern piacgazdasági körülmények között – függő jogi helyzet adóellenőrzés során hosszú időtartamig nem állhat fenn.** Ezt támasztja alá az is, hogy ugyanazon adózó esetében különböző időszakokra, illetve különböző adónemekre is folytatható adóellenőrzés. Különösen nagy nehézséget jelenthet a függő jogi helyzet gazdasági válság idején. A gazdasági válság összeadódó negatív hatásai közé tartozik a kiszámíthatatlan jogi környezet, amely paradox módon egyszerre jelenthet túlszabályozottságot és alulszabályozottságot, és természetesen a **nem megfelelő, nem hatékony, a gazdasági életet akadályozó és a jogbiztonságot sértő jogi szabályozás is.**

Az AJB jelentések utalnak arra is, hogy a Ket. 33. § (1) és (9) bekezdései szerint a Ket-ben szabályozott határidőknél hosszabbat törvényben meg lehet állapítani. Ennek alapján az Art. megállapíthat a hatósági ellenőrzésre hosszabb határidőt. Az Art. az ellenőrzés jogintézményét több ponton eltérően és sokkal részletesebben szabályozza a Ket. rendszeréhez képest. Így meghatároz egyes, az alap ellenőrzési eljárásba közvetlenül nem tartozó, de azzal összefüggő eljárási cselekményeket (mint például a kapcsolódó vizsgálat, külföldi adóhatóság megkeresése). Ezzel szemben a Ket. az ilyen jellegű cselekményeket az alapeljárás „szünetelésének” tekinti, s az eljárás felfüggesztése jogintézményével (Ket. 32. §) kezeli. **A Ket. és az Art. közötti lényeges különbség továbbá, hogy a Ket. előírásai szerint ezekben az eljárásokban eldöntendő kérdésekről végzést kell hozni, amellyel szemben a Ket. 98. § (3) bekezdés d) pontja alapján önálló fellebbezésnek van helye.**

Az Art. rendszerében azonban az alapügyben ellenőrzéssel érintett adózót csak értesíti az adóhatóság (az Art. 92. § (11) és (12) bekezdései). Az Art. 92. § (14) bekezdése szerint azonban csak az ellenőrzési határidő meghosszabbításáról kell végzésben dönteni.

Az eljárás felfüggesztése esetén a Ket. rendszerében az eljárás további folytatása vagy az ügyfél cselekményétől, vagy a hatóság döntésétől vagy egyéb objektív jellegű ténytől függ. Ezzel szemben az Art. rendszerében ez előre nem látható, hiszen sem a kapcsolódó vizsgálatok, sem a külföldi adóhatóság megkeresésre adott válaszában időtartama objektíve nem számítható ki. Így ad absurdum, az alapellenőrzés a már említettek (Art. 164. §) szerinti elévülési határidőig tarthat.

A Ket. alapján az ügyintézési határidőbe nem számít bele a felfüggesztés időtartama [Ket. 33. § (3) e) pont], ami azonban objektíve előre belátható ésszerű időtartamig tarthat csak, és ugyanez igaz azokra a további esetekre is, amelyek szintén nem számítanak be az ügyintézési határidőbe [Ket. 33. § (3) bekezdésének további pontjai, mint például a szakhatóság eljárásának időtartama, amely a Ket. 33. § (8) bekezdése szerint 15 nap, melyet egyszer lehet indokolt esetben további 15 nappal meghosszabbítani].

Összevetve a Ket. és az Art. ellenőrzési szabályait, továbbá azok alaptörvényi megfelelőségét, egyértelmű, hogy az Art. ellenőrzésre vonatkozó speciális szabályai által lehetővé tett jogi helyzet, amely előre meg nem határozható időtartamú, adott esetben az elévülésig tartó ellenőrzést tesz lehetővé, *sérti az adózók tisztességes hatósági eljáráshoz való jogát.*

Az ellenőrzési eljárás időtartama elhúzódásának megakadályozására nem jelent semmiféle garanciát az sem, hogy az Art. úgy rendelkezik, hogy az adóhatóság a kapcsolódó vizsgálat időtartama alatt az ellenőrzést folytathatja [Art. 92. § (11) bekezdés]. Ez ugyanis csak lehetőség, nem kötelezettség az adóhatóság számára. Tehát az erről való döntés az adóhatóság mérlegelésétől függ.

Megállapítható, hogy az adóellenőrzés határidejének – az ismertetettek szerinti – szabályozása nem nyújt garanciát egy esetleges, visszaélésszerű jogalkalmazással szemben, illetve azt nem zárja ki. Ez kárt okozhat az adózónak, és – egyéb feltételek fennállása esetén – felvetheti a közigazgatási jogkörben okozott kárért való felelősség kérdését is.

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 és azzal szorosan összefüggő tisztességes eljáráshoz való jog 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 tisztességes eljáráshoz való jog, valamint a jogbiztonsághoz való alapjog sérelmét veti fel, hogy az indokolatlanul hosszú ellenőrzési eljárás miatt ügyfelem nem jut hozzá az általános forgalmi adó visszatérítése alapján őt jogosan megillető pénzeszközökhöz, mely körülmény vállalkozásának fenntarthatóságát hátrányosan befolyásolja, működését ellehetetleníti, ennek következtében fennáll a veszélye annak, hogy fizetéseképtelen helyzetbe kerül.

A tisztességes eljáráshoz való jog sérelmének gyanúját veti fel továbbá a másodfokú adóhatóság eljárása azzal, hogy az Art. 100. § (5) bekezdésébe foglalt *kifogás* jogkövetkezményeit alkalmazta az egyébként *felügyeleti intézkedés iránti kérelem* benyújtásának elbírálásakor, illetve az arról történő döntésének meghozatalakor. Az Art. 100. § (5) bekezdése értelmében az adózó, ha megítélése szerint az ellenőrzés határidejének túllépése az adóhatóságnak felróható okból történik, a határidő lejártát követően kifogással fordulhat a felettes szervhez. A felettes szerv az adózó észrevételeinek figyelembevételével végzésben dönt a kifogás elutasításáról, az eljárási határidő meghosszabbításáról, vagy az eljáró adóhatóságot az ellenőrzés lezárására utasítja.

Tekintve, hogy az Art. 100. § (5) bekezdése értelmében az adózó/meghatalmazottja kifogást csak az ellenőrzési határidő lejártát követően terjeszthet elő, így az eljárás indokolatlan, jogbizonytalanságot eredményező és kilátástalan ideig történő elhúzása, az érdemi intézkedés megtételének hiánya miatt az Art. 141. § (1) bekezdés második fordulata alapján felügyeleti intézkedést terjesztettünk elő. Felügyeleti intézkedés iránti kérelmünk előterjesztését többek között az adóhatósági eljárás törvényességének, valamint a vonatkozó, korábban már hivatkozott EU irányelvnek megfelelő hazai szabályozás igényére alapoztam.

Az Art. 141. § (1) bek. első mondatának második fordulata értelmében: „a felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve a NAV felügyeletére kijelölt miniszter kérelemre vagy hivatalból felügyeleti intézkedést tesz, ha a határozat, az önálló fellebbezéssel megtámadható végzés meghozatalára (intézkedésre) jogszabálysértő módon nem került sor.

Az Art. indokolása szerint „a felügyeleti intézkedés célja egyrészt az adóhatósági működés törvényességének biztosítása, másrészt pedig annak lehetővé tétele, hogy az adózó ne essen el az érdemi jogorvoslat lehetőségétől abban az esetben sem, ha a fellebbezésre nyitva álló határidőt bármilyen okból elmulasztotta.”

Az Art. 1.szakasz (1)-(3) bekezdésében rögzített alapelvek szerint a törvény célja az adózás rendjének, az eljárás törvényessége és eredményessége érdekében az adózók és az adóhatóságok jogainak és kötelezettségeinek egységes szabályozása. Az adózó és az adóhatóság e törvénynek és más törvényeknek megfelelően gyakorolhatja jogait és teljesíti kötelezettségeit. Az adóhatóság minden ügyben megkülönböztetés nélkül, a törvényeknek megfelelően köteles eljárni és intézkedni.

A tisztességes hatósági ügyintézéshez való jog magába foglalja az olyan szabályokat, mint az ésszerű időn belül történő döntés követelményét. A közigazgatási eljárások során az ügyintézési határidőt a jogszabályok állapítják meg. **A tisztességes ügyintézés elve alapján azonban mindez nem azonos azzal, hogy a hatóságnak feltétlenül minden esetben meg kell várnia míg letelik a határidő,** hiszen a jogszabály annak csak a véghatáridejét állapítja meg.

Tekintve, hogy az ellenőrzés határidejének számításánál az Art. 92. § (11) alapján figyelmen kívül kell hagyni a kapcsolódó vizsgálatokat azok lezárásáig, felmerül a kérdés, hogy vajon a fentiekkel összefüggésben biztosít-e az Art. megfelelő garanciát az ellenőrzések indokolatlan elhúzódásának megakadályozására.

Az adólevonási jog gyakorlataival kapcsolatban itt hivatkoznék az AB 754/B/2001. sz. határozatára, mely szerint: „az adólevonási jog biztosítása az általános forgalmi adózásban az adóhalmozás kiküszöbölését szolgálja azzal, hogy az adóalany saját adófizetési kötelezettségéből levonhatja azt az előzetesen felszámított adót, mely az adóköteles termék értékesítéséhez és szolgáltatás nyújtásához általa beszerzett termékhez, igénybevett szolgáltatáshoz igazodik.” Valójában az adóalany előre kifizeti az általános forgalmi adó összegét, de **a kifizetés pillanatában törvényen alapuló jogos várománya keletkezik a kifizetett összegre.**

Az általános forgalmi adó levonása tekintetében - többek között utalva a NAV-val szemben fennálló költségvetési elvárásra (mint a bírságokból és egyéb pénzügyi eszközökből befolyó központi költségvetési bevételekre) – megállapítható, hogy az adóhatóság számos esetben (így álláspontom szerint a jelen ügyben is) időnyerésre játszik. Az ellenőrzési határidő kezelés anomáliái közé tartozik, hogy a kapcsolódó vizsgálatok nagy többsége nem érdemi

információszerzés érdekében kerül elrendelésre, hanem csak azért, hogy az adóellenőr időt nyerjen fő vizsgálatait elvégzéséhez.

Fentiekkel kapcsolatban megjegyzést érdemel továbbá, hogy a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban: Ket.) az Art. mögöttes szabálya, mely az Art. által nem szabályozott kérdéseket rendezi, de a Ket. ügyintézési határidőre vonatkozó szabályait nem kell alkalmazni adóügyekben. Vannak az adóigazgatási eljárás során olyan esetek, amikor az adóhatóság korlátozottan végezhet ellenőrzési cselekményeket és közben az eljárási határidő sem telik. Ilyen például a jelen ügyben is ismertetett kapcsolódó vizsgálat időtartama, ha az ellenőrzést az adóhatóság más adózóra terjeszti ki. Az adóhatóság azonban a kapcsolódó vizsgálat időtartama alatt folytathatja az ellenőrzést a kapcsolódó vizsgálattal nem érintett kérdésekben. A kapcsolódó vizsgálat kezdő és befejező időpontjáról az adóhatóság az adózót értesíteni köteles.

E problémakör kapcsán ismét hivatkoznék az alapvető jogok biztosának 4816/2013., valamint az AJB-787/2012. számú ügyekben tett jelentéseire. E jelentések, valamint a fentebb hivatkozott Art. 92. § (11) bek. szerint az adóhatóságnak lehetősége van kapcsolódó vizsgálat elrendelésére más adózóknál, a kapcsolódó vizsgálat időtartama azonban 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 a 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.

Az Art. 164. §-a szerint 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 fentiekben megjelölt AJB jelentések szerint az Art. által szabályozott adóellenőrzésre vonatkozó eljárási határidők – a korábban már 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.”

Az AJB-787/2012. sz. jelentésében 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 visszás 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.

Az alapvető jogok biztosának – a nemzetgazdasági miniszter válaszát követően készült – 4816/2013. sz. újabb jelentése szerint a kapcsolódó vizsgálatra vonatkozó jogi szabályozás alapvetően továbbra sem változott, ezért az AJB-787/2012. számú jelentésében tett – fentebb hivatkozott – megállapításait e vonatkozásban fenntartotta.

Az alkotmányjogi panasz iránti indítványom alapját képező jogsérelmem tárgya tehát azon 2927683667 iktsz. végzésben hivatkozott alaptörvény-ellenes jogszabályi rendelkezés, mely szerint „a kapcsolódó vizsgálat okán a tárgyi ellenőrzés határidejének számításánál a 2013. 12. 02-től 2014. 03. 21-ig tartó időszakot, illetve a 2014. 03. 17-től kezdődő időszakot az Art 92. § (11) bekezdése alapján figyelmen kívül kell hagyni a kapcsolódó vizsgálat lezárulásáig”.

Az Art. 92. § (11) bekezdése alapján, ha a kapcsolódó vizsgálat során beszerzett adatok, bizonyítékok alapján az alapügy tényállása a kapcsolódó vizsgálattal 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 bizonyítási kérdés, mely esetről-esetre tisztázható csak, végső soron a bíróság előtt.

Ez utóbbi megállapítás is alátámasztja azt, hogy a jogbiztonság, a tisztességes eljáráshoz való jog érvényesülése szempontjából feltétlenül indokolt és szükségszerű lenne a kapcsolódó vizsgálat törvényes feltételeinek fennállására, valamint pontos terjedelmének megítélésére irányuló bírósági kontroll, a bírói felülvizsgálat lehetővé tétele.

A szóban forgó Társaság esetében tehát az adóigazgatási ellenőrzés elhúzódását, az adó kiutalási határidejére vonatkozó kilátástalanságot éppen az üggyel összefüggésben indult kapcsolódó eljárások okozzák, melyek vége egyelőre nem látható, így az általános forgalmi adó kiutalása és az ellenőrzés lefolytatásának véghatárideje szempontjából kiszámíthatatlan ideig függő és bizonytalan jogi helyzetet eredményez.

A jogorvoslathoz való jog sérelme

A 22/1995. (III. 31.) AB határozat értelmében az alkotmánybírósági eljárásban a jogorvoslathoz való alapvető jog szempontjából valamely döntés érdemi, ügydöntő volta, a tételes jogok által ilyenek tartott döntésekhez képest viszonylagos; a vizsgált döntés tárgya és személyekre gyakorolt hatása által meghatározott. Így alkotmányjogi értelemben, a jogorvoslathoz való alapjog gyakorlásakor érdemi határozatnak minősülhetnek kivételesen a nem ügydöntő határozatok is (114/2010. (VI. 30.) AB határozat).

Az érdemi határozat tehát alkotmányjogi fogalom, így az Alkotmánybíróság nincs a törvényben adott érdemi vagy nem érdemi határozatnak a minősítéséhez kötve. A közigazgatási hatósági döntés (határozat) érdemi vagy nem érdemi mivoltáról a határozat meghozatalát megelőző és követő eljárás, az alkalmazandó anyagi jog, valamint a döntéssel érintett személyekre, jogaikra

gyakorolt hatása együttes vizsgálatával lehet dönteni.

Az adólevonási jog gyakorlatával kapcsolatban ismételten hivatkoznék az AB 754/B/2001. sz. határozatra, mely szerint: „az adólevonási jog biztosítása az általános forgalmi adózásban az adóhalmozás kiküszöbölését szolgálja azzal, hogy az adóalany saját adófizetési kötelezettségéből levonhatja azt az előzetesen felszámított adót, mely az adóköteles termék értékesítéséhez és szolgáltatás nyújtásához általa beszerzett termékhez, igénybevett szolgáltatáshoz igazodik.” Valójában az adóalany előre kifizeti az általános forgalmi adó összegét, de a kifizetés pillanatában törvényen alapuló jogos várománya keletkezik a kifizetett összegre.

Mivel a kifizetés pillanatában keletkező törvényen alapuló jogos váromány a gazdasági társaság vagyoni viszonyaira jelentős hatással van, mely a lentiekben ismertetett módon az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésének oltalma alatt álló tulajdonhoz való jogát is nagymértékben érinti, ezért a gazdasági társasággal szemben a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzüsszeg kiutalása előtti ellenőrzés kapcsolódó vizsgálatok alkalmazásával történő, a döntés véghatáridejének előre történő láthatóságát, kiszámíthatóságát sértő volta miatt az adóellenőrzési eljárás során hozott, az alkotmányjogi panaszomban hivatkozott végzés – álláspontom szerint - alkotmányjogi értelemben olyan érdemi döntésnek minősülhet, amely ellen biztosítani kell az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerinti önálló jogorvoslathoz való jogot.

Fentiekre tekintettel, az adóhatóság eljárásának törvényessége, valamint az elhúzódo ellenőrzés kapcsán tehát a korábban hivatkozott módon felügyeleti intézkedés iránti kérelmet terjesztettünk elő, melyet a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága Hatósági Főosztály I. az Art. 100. § (5) bekezdése alapján - önkényesen - kifogásként bíralt el.

Tekintve, hogy az Art. 100. § (5) bekezdése értelmében az adózó/meghatalmazottja kifogást csak az ellenőrzési határidő lejártát követően terjeszthet elő, így álláspontunk szerint sem logikai, sem jogi, sem pedig nyelvtani értelemben nem állt fenn az adózó számára a kifogás benyújtásának lehetősége, sem pedig az adózó felügyeleti intézkedés iránti kérelmének „kifogás” jogcímen történő elbírálási és elutasítási lehetősége.

A panasz tárgyát képező az alaptörvény-ellenes Art. 92. § (11) bekezdésen alapuló, az adózó „kifogását” elutasító NAV végzést a hatóság a közlés tényével jogerősnek nyilvánította, mely ellen önálló fellebbezésre az Art. 136. § (2) bekezdésére hivatkozással nem adott lehetőséget, sőt e végzés bírósági felülvizsgálatát is kizárta az Art. 143. § (1) bekezdése értelmében.

Az Art. hatályos szabályai értelmében az adóhatóság az adóügy érdemében határozattal, az eljárás során felmerülő egyéb kérdésekben végzéssel dönt. Az Art. bírósági felülvizsgálat esetkörét meghatározó szabálya szerint bírósági felülvizsgálatnak csak a másodfokú adóhatóság jogerős határozatával szemben van helye. A rendelkezésből következik, hogy az Art. csak az adóügy érdemében hozott határozatok vonatkozásában nyitja meg a bírói utat.

Az Art. 2010. évi módosítása ugyancsak kizárja a végzések elleni bírósági felülvizsgálat kezdeményezésének lehetőségét is. Az indokolás szerint „miután az adóügy érdemében mindig határozattal kell dönteni, végzéssel jellemzően eljárási kérdéseket bírál el az adóhatóság”.

A fentebb hivatkozott jogszabályhelyek (Art. 136. § (2) bekezdése és a 143. § (1) bekezdésének második mondata) álláspontom szerint alaptörvény-ellenesek, mert nem biztosítanak önálló és érdemi jogorvoslati lehetőséget az adózónak azon az adóhatóság részéről tapasztalt eljárási anomáliák esetén, melyek többek között a tisztességes eljáráshoz való jog alkotmányos sérelmét is felvetik.

A jogorvoslathoz való jog az ügyfél kezében a legmarkánsabb eszköz jogainak védelme érdekében. Éppen ezért különösen fontos, hogy egy adott szabályozásban oly módon legyen rögzítve, hogy képes legyen betölteni a neki szánt szerepet.

A jogorvoslathoz való jogot az azt megtestesítő jogorvoslati lehetőség akkor juttatja érvényre, ha az a *ténylegesség és hatékonyság* követelményeinek megfelel. Erre tekintettel mondta ki az Alkotmánybíróság, hogy minden jogorvoslat lényegi eleme a jogorvoslás lehetősége, vagyis, hogy *a jogorvoslat formailag és szubsztanciálisan tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát*.

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

Ez utóbbi bekezdés is alátámasztja azt, hogy a jogorvoslathoz való alapjog érvényesülése szempontjából feltétlenül indokolt lenne a kapcsolódó vizsgálat törvényes feltételeinek fennállására, valamint pontos terjedelmének megítélésére, szükségszerűségének megállapítására irányuló bírósági kontroll, a bírói felülvizsgálat lehetővé tétele.

A jogorvoslathoz való jog és a jogállamiság részét képező jogbiztonság maradéktalan érvényesülését biztosító egységes adóhatósági gyakorlat kialakítása érdekében, az Abtv. 46. § (3) bekezdésébe foglalt felhatalmazás alapján szükséges lenne, hogy az Alkotmánybíróság alkotmányos követelményként határozza meg, hogy milyen feltételekkel marad az Alaptörvény keretein belül az adó levonási jog biztosítása az általános forgalmi adózás keretében, ill. a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzési eljárás, különös tekintettel a kapcsolódó vizsgálat(ok) lefolytatásával eszközölt ellenőrzés véghatáridejének meghatározására, a kapcsolódó vizsgálat alkalmazásának jogszerűségére és terjedelmére irányulóan.

A tulajdonhoz való jog sérelme

Az indítványozó tulajdonjogát az alábbi módon sérti az Art. 92. § (11) bekezdésének és így az általános forgalmi adó kiutalásáról szóló érdemi döntés meghozatalának indokolatlan késleltetése:

Az alkotmányos joggyakorlat szerint a tulajdonjog alapja lehet egyrészt létező tulajdon vagy vagyon, ami magába foglalja az olyan igényeket is, amelyekkel kapcsolatban a Társaság igazolni tudja, hogy legalább jogos várománya volt azok megvalósulására. Egy ilyen jogos váromány csak akkor lehet elfogadható, ha annak van egy megfelelő alapja a nemzeti jog szerint. Magyarországon az adólevonási jog az indítványozó ügyében releváns adóévig már évek óta jelen van, feltételeit

törvény állapítja meg. Gyakorlásához az áthárított adó megfizetését igazoló számla vagy hiteles egyéb dokumentum szükséges.

Bár a 43/1995. (VI. 30.) AB határozat értelmében a legnagyobb védelmet az élvezett szolgáltatás és a megszerzett jog élvezi, alkotmányos védelmet élveznek továbbá azok az ígervények és törvényes várományok is, amelyeket a jogszabály a konkrét jogviszonyok keletkezésének lehetőségével kapcsol össze.

Szűkebb értelemben várományon valamely alanyi jog megszerzésének jogilag biztosított lehetőségét értjük, amelytől a várományost az ellenérdekű fél önkéntesen nem foszthatja meg” (51/2007. (IX. 15.) AB határozat). **A törvényi ígervények rövid időn belüli visszavonása, korlátozása is vezethet a jogbiztonság sérelméhez, ha azt a jogalkotó önkéntesen, indok nélkül teszi** (39/1999. (XII. 21.) AB határozat).

A fentiekkel kapcsolatban érdemes megjegyezni azt is, hogy a várományok annál nagyobb védelmet élveznek, minél közelebb állnak a beteljesedéshez, vagyis a szolgáltatásra való alanyi jog megnyíltához.

Azok a jogviszonyok, melyek hosszú évekig változatlanok, jogos várományt keletkeztetnek ez alatt az idő alatt. Az indítványozó Társaság az elmúlt évek gazdasági-jogi környezetének egyik szereplőjeként folytatta gazdasági tevékenységét, amikor a beszerzés, értékesítés, marketing, a Társaság személyi és tárgyi feltételeinek biztosításának a költségeit tervezte. Üzleti terve, stratégiája jelentős részben épült arra, hogy a termékbeszerzés során az általa véglegesen fizetendő összeg (tehát a beszerzés tulajdonképpen költsége) a beszerzéskor kifizetett összegnek az általános forgalmi adó összegével csökkentett része lesz. A jogos várománya tehát erre a negatív költségre vonatkozik. A strasbourgi bírósági gyakorlat is kiemeli: az olyan hosszútávú várományok, amelyeket hosszú éveken át megerősít a jogszabályi háttér, nem hagyhatók figyelmen kívül.

A Társaság mint adóalany az Art. 92. § (11) alaptörvény-ellenes rendelkezésének adóhatóság által történő tisztességtelen alkalmazása nyomán, annak következményeként effektíve nem jut hozzá ahhoz a pénzben kifejezhető vagyonrészhez, ami mint követelés (váromány) része a vagyonának és amely őt a törvény és az egyébként kötelező erejű európai uniós normák szerint is megilleti.

Az indítványozó adólevonási jogának indokolatlan és bizonytalan ideig történő késleltetése és ezáltal a tisztességes eljáráshoz való jogának megsértésével együtt az Alaptörvény XIII. cikkében foglalt tulajdonhoz való jog sérelméhez is vezet. Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény XIII. cikkével tartalmilag azonos Alkotmány 13. § értelmezése során a tulajdonvédelem körében kimondta, hogy a tulajdonhoz való jog az Alkotmány 13. § (1) bekezdése értelmében alapvető jog.

A tulajdonvédelem köre ugyanakkor kitágult, a 17/1992. (III. 30.) AB határozatban az Alkotmánybíróság elvi élel mutatott rá arra, hogy az Alkotmány 13. § (1) bekezdése nem csak a tulajdonjog, hanem az azzal összefüggő minden vagyoni jog biztosítására vonatkozik. Az Alkotmány a 40/1997. (VII. 1.) AB határozat figyelembe vételével ezért a tulajdonvédelem körében az egyéb vagyoni jogok védelmét is biztosítja.

Még tovább ment az Alkotmánybíróság a 64/1993. (XII. 22.) AB határozata, amelyben megállapította, hogy az alkotmányi tulajdonvédelem köre és módja nem szükségképpen követi a polgári jogi fogalmakat. Az Alkotmány szerinti tulajdonvédelmi kör nem azonosítható az absztrakt polgári jogi tulajdon védelmével. **Az Alkotmány a tulajdonjogot mint az egyéni cselekvési autonómia hagyományos anyagi jogi alapját részesíti alapjogi védelemben.**

Az előre kiszámíthatatlan ideig – konkrét véghatáridő megjelölése nélkül – zajló kapcsolódó vizsgálattal kombinált ellenőrzési eljárás során a Társaság gazdasági tevékenységéhez kapcsolódó adólevonási joga mint törvényen alapuló váromány és egyben a gazdasági működőképességének fenntartásához nélkülözhetetlen cselekvési autonómiája kerül korlátozásra.

Összességében tehát a fentebb részletezett eljárási problémák miatt, konkrétan az Art. 92. § (11) bekezdésébe foglalt kapcsolódó vizsgálatok véghatáridő nélkül történő alkalmazásának a törvényi lehetősége és ezáltal az általános forgalmi adó kiutalás előtti ellenőrzésének érdemi döntéssel történő lezárásának bizonytalan volta, indokolatlan késleltetése sérti az indítványozónak az Alaptörvényben megfogalmazott tulajdonhoz való jogát, konkrétan az egyéni cselekvési autonómia hagyományos anyagi jogi alapját.

Ismételten hangsúlyozni érdemes, hogy az Abtv. törvény 26. § (2) bekezdése szerint az Alkotmánybíróság eljárása kivételesen akkor is kezdeményezhető az Alaptörvény 24. § (2) bek. c) pontja alapján, ha jelen ügyben konkrétan az Art. 92. § (11) bek. szerinti alaptörvény-ellenes jogszabályi rendelkezés alkalmazásával közvetlenül, bírói döntés nélkül következett be a jogsérelem, mely ellen a NAV beadványomban már hivatkozott másodfokú végzése értelmében nincs jogorvoslati lehetőség.

Álláspontom szerint az alkotmányjogi panasz az egyetlen jelenleg rendelkezésre álló jogintézmény, mely érdemi ellensúlyt jelenthet az előzőekben ismertetett önkényes adóhatósági gyakorlatot eredményező és a fentebb részletezett alapjogi jogsérelmeket előidéző olyan alaptörvény-ellenes jogszabályi rendelkezések alkalmazásával szemben, mint a kapcsolódó vizsgálatot lehetővé tevő Art. 92. § (11) bekezdése.

A fenti - álláspontom szerint alaptörvény-ellenes Art. 92. § (11) bekezdésébe foglalt – jogszabályi rendelkezés alkalmazásával sérült a Társaság Alaptörvény

- B) cikk (1) bekezdésébe foglalt jogbiztonsághoz való joga és a
- XIII. cikk (1) bekezdésébe foglalt tulajdonhoz való joga, valamint
- a XXIV. cikk (1) bekezdés szerinti tisztességes eljáráshoz való joga,

továbbá az Art. 136. § (2) és a 143. (1) bekezdésének alkalmazása alapján az Alaptörvény

- B) cikk (1) bekezdésébe foglalt jogbiztonsághoz való joga és a
- a XXVIII. cikk (7) bekezdésében szabályozott jogorvoslathoz való joga.

Az Alaptörvényben biztosított és a fentebb megjelölt alapjogok szempontjából különösen sérelmesnek tartom - a 2927683667 iktsz. végzés meghozatala révén - az adóhatóság jelen ügyben folyó eljárását.

VI. Kérelem

A fent előadottak alapján arra kérem a T. Alkotmánybíróságot, hogy állapítsa meg az Art. 92. § (11) bekezdésének a jogbiztonsághoz, a tisztességes eljáráshoz való jog, valamint a tulajdonjog sérelmét okozó alaptörvény-ellenességét, továbbá az Art. 136. § (2) és 143. § (1) bekezdésének a jogorvoslathoz való jog kizárásából fakadó alaptörvény ellenességét és azokat az Abtv. 41. § (1), bekezdése szerint a kihirdetés időpontjára visszamenő hatállyal semmisítse meg vagy az Abtv. 45. § (4) bekezdése szerint helyezze hatályon kívül, ill. állapítsa meg az egyedi ügyben történő alkalmazhatatlanságát.

Végezetül kérem az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény 52. § (5) bekezdése értelmében az indítványozó adatai zártan kezelését.

Az indítványozó képviselőjében
tisztelettel:



Mellékletek:

- 1./ Ügyvédi meghatalmazás F/1.
- 2./ A NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága Hatósági Főosztály I. 2927683667 iktatószámú végzése F/2.
- 3./ A NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága Hatósági Főosztály I. 2927683689 iktatószámú végzése F/2.