

A Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 2

alperessel szemben *adóhatározat bírósági felülvizsgálata* iránt indított perében meghozta az alábbi

v é g z é s t

A bíróság az előtte folyamatban lévő 17.K.27.005/2017. 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 17.K.27.005/2017. számú ügyben történő alkalmazhatóságának kizárását.

A végzés ellen fellebbezésnek nincs helye.

I n d o k o l á s

**I.
Az irányadó tényállás**

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám:	III/418-0/2018
Érkezett:	2018 MÁRC 09.
Példány:	1
Melléklet:	8 db
Kezelőiroda:	<i>[Signature]</i>

A Nemzeti Adó-és Vámhivatal Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Adó-és Vámigazgatósága a 11/15/390032/8292. 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. március hónapra vonatkozóan a felperessel szemben.

Az adóhatóság vizsgálatának eredményeképpen a 2087605487 számú határozatával 65 145 000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amely teljes egészében jogosulatlan igénylésnek minősült, továbbá 32 572 000 Ft adóbírság megfizetésére is kötelezte a felperest.

Az adóhatóság a beszerzést terhelő, levonható előzetesen felszámított általános forgalmi adó vizsgálata körében megállapította, hogy a felperes a nyilvántartásaiban és az áfabevallásában többek között szerepeltette a [redacted] által kibocsátott 43 db, összesen bruttó 251 360 000 Ft értékű számlát.

Az adóhatóság a tényállás tisztázása során felhasználta a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Gvőr-Moson-Sopron Megyei Adóigazgatósága által a vizsgát időszakra vonatkozóan a [redacted] vel szemben lefolytatott ellenőrzés iratanyagát, továbbá a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fejér Megyei Adóigazgatósága által a számlázási láncolatban érintett [redacted] 2012. március 26-án lefolytatott helyszíni szemléről készült jegyzőkönyv adatait, a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Kelet-budapesti Adóigazgatósága által az [redacted] adózó saját adóügyében tett 2011.

július 18-án foganatosított meghallgatásáról készült jegyzőkönyvi adatokat, a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-budapesti Adóigazgatósága által a [REDACTED] „fa.” adózónál 2011. június 17-től 2013. március 21. napjáig lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés megállapításairól készült jegyzőkönyvet; a [REDACTED] székhelyén lefolytatott helyszíni szemléről készült jegyzőkönyvet, az [REDACTED]nél 2011. első negyedévére vonatkozóan lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés során keletkezett iratokat, a [REDACTED]nél a 2011. első negyedévére vonatkozóan lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés során keletkezett iratokat, a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Bűnügyi Igazgatósága által 67008/53/2012.bü szám alatt folytatott nyomozás iratait és a [REDACTED] ellen a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Győr-Moson-Sopron Megyei Adóigazgatóságánál a 11/08/390045/3349. megbízólevél alapján 2011. január-március hónapokra kiterjedően általános forgalmi adó-adónemben elvégzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés során keletkezett iratanyagot.

A feltárt tényállás alapján a revízió megállapította, hogy a [REDACTED] nevében kiállított számlák tartalmilag hitetlenek, a társaság tényleges gazdasági tevékenységet nem végzett, és mivel a számlák kiállítására nem valós gazdasági események alapján került sor, így a [REDACTED] által kiállított számlák 50 272 000 Ft összegű adótartalmával csökkentette a felperes által levonható adót. Azt is megállapította ugyanis az adóhatóság, hogy a felperes a tőle elvárható minimális körültekintést sem gyakorolta, ha ezt tette volna, akkor fel kellett volna ismernie azt a körülményt, hogy az a gazdasági társaság, akitől valójában a számlák szerinti cukrot megvásárolta, bizonyosan nem a [REDACTED] volt. A felperesnek tehát legalább tudnia kellett arról, hogy egy mesterségesen létrehozott számlázási láncolat részeként fiktív számlákat fogadott be, hogy megteremtse az alapot arra, hogy adófizetési kötelezettségét csökkentse, általános forgalmi adót igényeljen vissza.

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 2060874628 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta, mely határozattal szemben a felperes a törvényes határidőn belül keresetet nyújtott be.

A felperes már a keresetében is sérelmezte iratbetekintési jogának korlátozását, melyet az adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény Art. 100. § (4) bekezdésében foglaltakkal indokolt.

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.

II.

Az indítvány lényege

A felperes a 31. sorszámú beadványában 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.

Indítványát azzal indokolta, hogy az adóhatóság a kifogásolt jogi norma alapján megtagadhatja az adóeljárásban 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.

Mindez arra vezet, hogy 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. Véleménye szerint ez az Art. 97. § (4), (6) bekezdésében megfogalmazott tényállás tisztázási kötelezettséggel ellentétes irányba hat, hiszen az adóhatóságnak a felperes javára szolgáló bizonyítékokat és körülményeket is értékelnie kell.

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 hatékonnak 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.

Az alperes a felperes indítványának elutasítását kérte, mivel véleménye szerint a felperes által kifogásolt jogszabályhely semmiben sem csorbitja az adózó jogorvoslathoz 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 jogorvoslathoz 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 értelmében „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. §-ában foglaltak 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 értelmében „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 értelmében „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 azonban azt a kötelezettséget rója az adóhatóságra, hogy 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 ne teljes terjedelemben közöljék, 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, melyet az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése deklarál.

Különösen fontos hangsúlyozni, hogy a zártan kezelt iratokat, melyek jellemzően adótitkot tartalmaznak, az adózó az adóhatósági eljárás során annak semelyik szakaszában nem ismerheti meg, tehát a másodfokú eljárásban sem biztosított az adótitoknak 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 polgári eljárás kontradiktórius jellege megköveteli a fegyveregyenlőség elvének érvényesülését, amely csak akkor garantálható, ha a felperes kivétel nélkül minden - az adóhatóság által korábban zártan kezelt iratot is - megismerhet.

Ennek technikai érvényesülése az adóperekben a felperes által tett - adótitok megőrzésére vonatkozó - kötelezettségvállaló nyilatkozaton keresztül biztosított, így garantálva mind a hatékony jogorvoslathoz való jogot, mind pedig az adótitok védelmét.

Ugyanakkor nem mondható az általános érvennyel, hogy a közigazgatási perben már évek óta jól működő gyakorlat által érvényesülne az adózó hatékony jogorvoslathoz való joga, hiszen egyrészt az adóhatósági eljárásoknak csak egy töredéke jut el peres szakba, vagyis azokban az esetekben, ahol az adóalanyok nem indítanak közigazgatási pert az adóhatározat bírósági felülvizsgálata iránt (mintegy beletörődve az adóhatóság által a zártan kezelt adatokkal összefüggésben megállapított tényállás alapján tett adómegállapításba) nincs hatékony jogorvoslathoz való jog az Art. 100. §-ának (4) bekezdésének rendelkezései miatt.

Azokban az esetekben pedig – mint amilyen jelen perbeli tényállás – amikor az adózó a keresetindításon keresztül eljut a bírósáig, gyakorlatilag „egy fokot ugrik” a hatékony jogorvoslat érvényesítésének fóruma azáltal, hogy 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.

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 adótitkokhoz - 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 helyeznie és az iratbetekintés jogát a felperes már a megismételt adóhatósági eljárásbangyakorolhatná. 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 alaptörvényellenes.

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. február 23.



Dr. Szilágyi Ildikó sk.
bíró

A kiadmány hiteléül:

Bacsa Adrienn
írnok