

Kijelölés és kizárás az állami adóhatóság eljárásában

A kijelölés és a kizárás az állami adóhatóság eljárásában alkalmazható olyan jogintézmények, melyek lényegi tartalmukat, szabályozásukat és céljaikat illetően ugyan alapvetően eltérnek egymástól, van azonban egy olyan közös vonásuk, amelyre tekintettel jelen cikkben ez a két jogintézmény együttesen kerül bemutatásra. Ez a közös vonás abban mutatkozik meg, hogy mind a kijelölés, mind a kizárás alkalmazása során – előbbinél az adózó terheit megkönnyítendő, utóbbi esetében az adózó elfogulatlan ügyintézéshez fűződő jogát biztosítandó – az adózó ügyében az illetékes adóhatóság helyett a jogszabályban meghatározott körülményre figyelemmel egy másik adóhatóság jár el, vagy legalábbis az ilyen irányú adózói kérelmek (illetve kizárás esetén a hatóság vezetőjének a bejelentése) az eljárásnak egy másik szervezeti egységnél történő lefolytatását célozzák. Ennél a pontnál rögtön megjegyezni kívánom, hogy épp ennek a közös vonásnak köszönhetően gyakran előfordul, hogy az adózók, illetve jogi képviselőik kérelmeikben mind a kijelölés, mind a kizárás jogintézményeinek szabályaira hivatkoznak, a kérelemben adott esetben össze is keveredik a két jogintézmény, és ekként indítványozzák azt, hogy az ügyükben más illetékességgű adóhatóság járjon el, holott az imént említett rokon vonáson kívül más közös pont a kijelölés és a kizárás jogintézményeiben nem található.

A kijelölés jogintézményét a jogalkotó a Nemzeti Adó és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) szervezetről és egyes szervek kijelöléséről szóló 273/2010. (XII. 9.) Korm. rendeletnek (a továbbiakban: Korm. rendelet) a NAV egyes szerveinek illetékességi szabályait meghatározó III. fejezetében, ezen belül az adóztatási szervek különös illetékességi szabályait tartalmazó alcím alatt, a 45. §-ban szabályozza.

A Korm. rendelet 45. § (5) bekezdése szerint, ha az adózó adóztatási szervének illetékessége az ellenőrzés megkezdését követően az illetékességi okban bekövetkezett változás miatt szűnik meg, vagy az ille-

tékesség megszűnéséről az adóztatási szerv az ellenőrzés megkezdését követően szerez tudomást, a megkezdett ellenőrzés befejezésére és szükség szerint a hatósági eljárás lefolytatására az ellenőrzést megkezdő adóhatóság az illetékes.

Ugyanezen szakasz (6) bekezdése kimondja, hogy ha az adózó által szabályszerűen bejelentett székhely-, telephely-, lakóhelyváltozás az adóztatási szervnek a változásról történt tudomásszerzését megelőzően ténylegesen megtörtént, és az ellenőrzés során az adózó kötelezettségeit csak aránytalanul nagy költséggel tudná teljesíteni, a székhelynek, telephelynek, lakóhelynek a régió illetékességi területén belül történt megváltozása esetén a NAV területileg illetékes regionális adó főigazgatóságának vezetőjétől, egyéb esetekben a NAV elnökétől kérheti az ellenőrzés és szükség szerint a hatósági eljárás lefolytatására az új székhelye, telephelye, lakóhelye szerint illetékes megyei (fővárosi) adóigazgatóság kijelölését.

Az idézett rendelkezésekből tehát megállapítható, hogy a jogalkotó koncepciója alapvetően az, hogy az ellenőrzést és szükség szerint a hatósági eljárást az ellenőrzést megkezdő adóigazgatóság folytassa le még akkor is, ha az adóztatási szerv illetékessége az ellenőrzés megkezdését követően az illetékességi okban bekövetkezett változás miatt szűnik meg, vagy az illetékesség megszűnéséről az adóztatási szerv az ellenőrzés megkezdését követően szerez tudomást. Ugyanakkor az alapkoncepcióban a jogalkotó méltányolta azt a helyzetet, amelybe az adózó akkor kerül, ha az általa szabályszerűen bejelentett székhely-, telephely-, vagy lakóhelyváltozás már ténylegesen az adóztatási szervnek a változásról történt tudomásszerzését megelőzően megtörtént, és a változás következtében az adózónak aránytalanul nagy költséget okozna az, hogy az ellenőrzés során a kötelezettségeit az ellenőrzést megkezdő adóhatóság előtt teljesítse. Ebben az esetben tehát az adózó a régió illetékességi területén belül történt székhely-, telephely-, illetve lakóhely-változás esetén a NAV területileg illetékes regionális adó főigazgatóságának vezetőjétől, egyéb esetekben pedig a NAV elnökétől kérheti az ellenőrzés és szükség szerint a hatósági eljárás lefolytatására

az új székhelye, telephelye, lakóhelye szerint illetékes megyei (fővárosi) adóigazgatóság kijelölését. (Így például abban az esetben, ha az adózó a Pest Megyei Adóigazgatóság illetékességi területéről az Észak-budapesti Adóigazgatóság illetékességi területére költözik, akkor a kijelölési kérelem tárgyában a NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság főigazgatója dönt, ha viszont az adózó a Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság illetékességi területén kívülre, pl. a Vas Megyei Adóigazgatóság illetékességi területére helyezi át a székhelyét, telephelyét vagy lakóhelyét, akkor a kérelem elbírálására a NAV elnöke rendelkezik hatáskörrel.)

A Korm. rendelet – fentiekben idézett – 45. § (6) bekezdése szerint tehát ahhoz, hogy a kijelölés iránti kérelem alapján más adóigazgatóság kijelölésére kerüljön sor, két együttes feltétel megleté szükséges. Az egyik feltétel az, hogy az adózó által szabályszerűen bejelentett székhely-, telephely-, vagy lakóhelyváltozás következtében megvalósuló illetékességváltozás ténylegesen bekövetkezzen, a másik pedig az, hogy az adózónak a kötelezettségek teljesítése aránytalanul nagy költségráfordítást eredményezzen. A két feltétel együttes fennállásának vizsgálata kapcsán mindenekelőtt rá kell mutatni arra a jogi alapelvre, mely szerint a kérelem alapján indult eljárásokban a kérelmezőnek kell hitelt érdemlően bizonyítania, hogy esetében fennállnak a jogszabályban meghatározott azon feltételek, amelyek alapján a kérelem teljesíthető.

A Korm. rendelet – fentiekben hivatkozott – 45. § (6) bekezdésében lefektetett szabályozás egyértelművé teszi, hogy a kijelölés iránti kérelmek elbírálása során – az ellenőrzés megindulásának ismeretében – elsődlegesen azt kell megállapítani, hogy ténylegesen történt-e székhely-, telephely-, vagy lakóhelyváltozás. E körben a szükséges nyilvántartások vagy okmányok (lakcímkártya, számítógépes nyilvántartás adatai, cégjegyzék) lehetnek alkalmasak a változás megtörténtének az igazolására.

A gyakorlatban a kijelölési kérelmek (vagyis a székhely-, telephely-, vagy lakóhelyváltozások) mögött ugyanakkor több esetben megfigyelhető az a szándék, hogy az adózó valójában el szeretné kerülni az adóhatóság által lefolytatni kívánt ellenőrzéseket. Ennek megfelelően magánszemélyeknél a lakóhely megváltoztatásának valós oka számos esetben valószínűsíthetően nem a magánéleti változás. Ezt jól mutatja például az a konkrét eset, amelyben az adózó

annak ellenére személyesen vette át a korábbi lakcímére küldött idézést, hogy állítása szerint már hónapokkal korábban a kijelölni kért adóigazgatóság területén tartózkodási hellyel rendelkezett. Ráadásul az adózó az adóhatóság személyes megjelenésre kötelező idéző végzésében megjelölt időpont előtt 1 nappal személyesen megjelent az illetékes adóhatóság hivatali helyiségében, hogy a kijelölési kérelmét előterjessze, ugyanakkor az ellenőrzéshez szükséges iratok átadására és a megbízólevél átvételére már nem került sor. Ilyen esetekben nem teljesíthető az adózó kijelölési kérelme.

Jogi személyek, illetve jogi személyiség nélküli gazdasági társaságok esetében ráadásul az adózók figyelme sok esetben csupán a székhelyváltoztatásra terjed ki, azonban változatlanul az elhagyni kívánt település marad az iratörzés helye, vagy ott folytatja tevékenységét a szervezet jogi képviselője, esetleg a szervezet korábbi (megszűnt) székhelye a társaság képviselőre jogosult tagjának, mint magánszemélynek a lakóhelye is egyben, ahol életvitelét ténylegesen, továbbra is folytatja. Konkrét ügyben előfordult például, hogy az adózói gazdasági társaság ügyvezetője a változásbejelentő lapon az iratörzés helyeként továbbra is az adózó addigi iratörzési helyét jelölte meg, amely az illetékes adóhatóság területén volt található és mivel az ellenőrzés lefolytatásához tetemes iratanyag volt szükséges, épp az illetékes adóhatóság eljárása volt költség-takarékosabbnak tekinthető. Emellett előfordult, hogy azért kellett elutasítani az adózó kijelölési kérelmét, mert az adózó ügyvezetője annak ellenére kérte más adóigazgatóság kijelölését, hogy az adózónál ellenőrzés nem is volt folyamatban.

Összességében tehát sok esetben a cégbejegyzés ellenére sem mondható el, hogy a székhely- vagy telephelyváltozás mögött valódi okok húzódnak, és az adózó tényleg áttelepült a másik városba.

Mindazonáltal, amennyiben az adózó által szabályszerűen bejelentett székhely-, telephely-, lakóhelyváltozás az adóztatási szervnek a változásról történt tudomásszerzését megelőzően ténylegesen megtörtént, akkor ezt a feltételt – függetlenül a változtatás mögött húzódó adózói szándéktól – teljesítettnek kell tekinteni. Ugyanakkor a változással kapcsolatos körülményeket a következő vizsgálati szempont – az aránytalanul nagy költségráfordítás – vizsgálata során természetesen értékelni kell és a két feltétel

fennállásának együttes vizsgálata és értékelése alapján kell a kijelölés iránti kérelem tárgyában dönteni.

Abban az esetben tehát, ha a székhely-, telephely-, vagy lakóhelyváltozás ténylegesen megtörtént, az aránytalanul nagy költségráfordítás feltételének a fennállását is vizsgálni szükséges.

Természetesen – amint azt említettem – ennek a feltételnek a fennállását is a kérelmezőnek kell hitelt érdemlően igazolnia, vagyis az adózónak kell bizonyítani, hogy az ellenőrzés céljából a korábbi székhely, telephely, lakóhely szerinti adóigazgatóságra történő utazás számára aránytalan és indokolatlan többletköltséget okozna. E tekintetben a gyakorlat azt mutatja, hogy a legtöbb esetben az adózók ezt a körülményt hitelt érdemlően nem tudják bizonyítani, csupán az utazási költségre hivatkoznak, mint aránytalan megterhelésre. Aránytalanul nagy költségnek azonban önmagában semmiképpen sem tekinthető az, ha az adózónak egy alkalommal el kell utaznia a korábbi székhely szerinti településre, illetve adóigazgatóságra.

Ugyanakkor a kérelmet elbíráló adóhatóság több esetben igazoltnak látta az aránytalanul nagy költségráfordítás feltételének fennállását. Ilyen eset volt például az, amikor az adózói gazdasági társaság a korábbi székhelyéről elköltözött, gazdasági tevékenységét ezen a helyen megszüntette, a cég iratőrzési helye az új székhelyével azonos lett, illetve a tényleges gazdasági tevékenységét is már itt folytatta. Ehhez hasonlóan alaposnak volt tekinthető az aránytalanul nagy költségekre történő hivatkozás akkor, amikor a magánszemély adózó bejelentett állandó lakóhelye, az adóhatóság előtti képviseletét ellátó meghatalmazottjának a lakóhelye és az iratok őrzésének helye (könyvelő lakcíme) is annak az adóigazgatóságnak a székhelyén volt, amelyet az adózó meghatalmazottja kijelölni kért. Ugyancsak elfogadásra került a magánszemély adózónak a nehéz anyagi körülményeire és idős, beteg édesanyjának ápolási igényére, illetve a nagy távolságból adódó többletköltségeire történő hivatkozása arra tekintettel, hogy az adózó az állítását közhiteles dokumentumokkal (megyei főjegyző határozata, Magyar Államkincstár illetékes igazgatósága által kiállított hatósági bizo-

nyítvány) kellően alátámasztotta. Megalapozott volt az adózó kérelme abban az esetben is, amikor arra tekintettel kérte az új lakóhely szerint illetékes adóigazgatóság kijelölését, hogy annak illetékességi területén található egyetemen folytat tanulmányokat, továbbá országos innovációs üzleti terv versenyt, valamint nagy összegű pályázati támogatást nyert, emellett pedig egy nemzetközi versenyre történő felkészülése jelentős időráfordítással is járt.

Abban az esetben tehát, ha a két feltétel együttesen nem áll fenn, az adózó kérelmének nem lehet eleget tenni, ugyanakkor mind az utazási többletköltségek elkerülése, mind pedig az esetleges rossz egészségi állapot kímélése céljából szükséges az elutasító végzésben az adózó figyelmét felhívni a Korm. rendelet 45. § (10) bekezdésében foglalt szabályra. Eszerint ugyanis az illetékességi területen kívül elvégzendő ellenőrzést a vizsgálattal érintett adózó székhelyén, telephelyén, illetve a lakóhelyéhez, székhelyéhez, telephelyéhez legközelebb eső hivatali helyiségben, illetve egyéni vállalkozónak nem minősülő magánszemély adózó esetében – kérelmére – a bejelentett tartózkodási helyéhez legközelebb eső hivatali helyiségben kell lefolytatni.

A Korm. rendelet illetékességi szabályokat tartalmazó 45. §-át tovább vizsgálva azt láthatjuk, hogy a jogalkotó a 45. § (8) bekezdésében egy különös illetékességi szabályt helyezett el. Ennek értelmében, ha a felettes szerv vagy a bíróság új eljárásra utasítja az első fokú adóhatóságot, akkor az új eljárást az alapügyben eljáró adóigazgatóság folytatja le.

Az idézett különös illetékességi szabály kapcsán ki kell emelni, hogy annak előírása kógens rendelkezést tartalmaz. Ez azt jelenti, hogy a bíróság vagy felettes adóhatóság által elrendelt új eljárás esetében nem vizsgálható a Korm. rendelet 45. § (6) bekezdésében foglalt együttes feltételek fennállása. Bár a gyakorlatban a kijelölési kérelmeket előterjesztő adózók sok esetben figyelmen kívül hagyják ezt a különös illetékességi szabályt, az ilyen esetekben a kijelölés iránti kérelem teljesítése jogilag kizárt, vagyis nem lehet tekintettel lenni sem az adózó által szabályszerűen bejelentett székhely-, telephely-, illetve lakóhelyváltozásra, sem az aránytalanul nagy költséggel történő kötelezettség-terjesztésre, és az eljárást mindenképpen az alapügyben eljáró adóigazgatóságnak kell lefolytatnia.

A kijelölés jogintézménye tehát az előzőekből megállapíthatóan olyan lehetőséget biztosít az adózók számára, hogy

a megfelelő feltételek fennállása esetén kisebb anyagi teher vállalásával tudják teljesíteni kötelezettségeiket. Ehhez képest a következőkben ismertetésre kerülő, a kizárásról szóló rendelkezések alapvetően az adózók ügyeinek tárgyalagos, pártatlan, elfogulatlan elbírálását hivatottak biztosítani.

A kizárás jogintézményét a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 42-43. §-ai szabályozzák. A Ket. alkalmazását adóügyekben az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 5. § (1) bekezdése teszi lehetővé, melynek értelmében, ha az Art. vagy adót, adófizetési kötelezettséget, költségvetési támogatást megállapító törvény másként nem rendelkezik, az adóügyekben – a (2) bekezdésben meghatározott kivételekkel – a Ket. rendelkezéseit kell alkalmazni.

A Ket. 20. § (1) bekezdése kimondja, hogy a hatóság a hatáskörébe tartozó ügyben illetékességi területén, valamint kijelölés alapján köteles eljárni.

A hatáskör gyakorlásának kötelezettsége – s egyben jogosultsága – alól kivételt jelent a Ket. 42-43. §-ai által szabályozott kizárás intézménye, melynek alkalmazására azonban az adóhatóság eljárásában csak akkor kerülhet sor, ha a törvényben felsorolt okok valamelyike ténylegesen fennáll. Ennek hiányában a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatóságnak kell eljárnia.

Az adóhatóság előtt folyó eljárásban előterjesztett kizárási indítvány arra irányul, hogy az adózó ügyének az elintézésében ne vehessen részt olyan személy, aki az ügyben bizonyos körülmények okán elfogult, vagy érintettsége folytán elfogulttá válhat. A kizárási okokat a törvény konkrétan nevesíti, az alábbiak szerint.

A Ket. 42. § (1) bekezdése értelmében az ügy elintézésében nem vehet részt az a személy, akinek jogát vagy jogos érdekét az ügy közvetlenül érinti, továbbá az, aki az ügyben tanúvallomást tett, hatósági közvetítőként, az ügyfél képviselőjeként, hatósági tanúként vagy szakértőként járt el, valamint a szemletárgy birtokosa. A 42. § (2) bekezdése szerint az ügy másodfokú elintézésében nem vehet részt az, aki az ügy elintézésében első fokon részt vett. A 42. § (3) bekezdése alapján az ügy elintézésében nem vehet részt az a személy, akitől nem várható el az ügy tárgyalagos megítélése. A 42. § (4) bekezdése pedig rögzíti, hogy az ügy elintézésében nem vehet részt az a hatóság, amelynek

jogát vagy jogos érdekét az ügy közvetlenül érinti. A hatóság nem válik kizárttá amiatt, mert a határozatban megállapított fizetési kötelezettség teljesítése az általa megjelölt számlára történik. Végül a 42. § (6) bekezdése kimondja, hogy az ügy elintézésében nem vehet részt az a hatóság, amelyik hatóság vezetőjével szemben kizárási ok merül fel.

Az idézett jogszabályi rendelkezések alapján tehát az az alanyi kör, akik esetében az elfogultság fennállhat, az ügyben eljáró személy, a hatóság és a hatóság vezetője.

Az ügyben eljáró személy elfogultságát szabályozó rendelkezéseket megvizsgálva azt láthatjuk, hogy az elfogultság többféle okból fennállhat, melyeket két csoportra oszthatunk és ennek megfelelően abszolút és relatív kizárási okokról beszélhetünk.

Abszolút – azaz mérlegeléstől nem függő – kizárási oknak azok a tények tekinthetők, amelyek esetében olyan közvetlen érdekeltiség áll fenn az eljáró személynél, amely miatt a törvény tiltása által nem vehet részt az eljárásban.

A Ket. 42. § (1)-(2) bekezdése nevesíti az ügyben eljáró személyek kapcsán az abszolút kizárási okokat. Az említett esetekben a kizárás indoka, hogy nem várható el az ügyben a pártatlan, elfogulatlan eljárás attól, akinek az ügy a jogát vagy jogos érdekét közvetlenül érinti; aki az ügyben már tanúvallomást tett, hatósági közvetítőként, az ügyfél képviselőjeként, hatósági tanúként vagy szakértőként eljár, valamint a szemletárgy birtokosa; vagy akinek olyan másodfokú érdemi döntésben kellene részt vennie, amelynek nem csak meghozatalában, hanem előkészítésében is alsóbb fokon közreműködött. Tehát a törvény konkrétan nevesíti azokat az eseteket, amelyek fennállása esetén nem tekinthető elfogulatlannak az érintett személy.

Ilyen indokot tartalmazott például és megalapozott volt az a kizárási indítvány, amelyben az adózó az illetékes regionális adó főigazgatóság főosztályvezetőjének a másodfokú eljárásból történő kizárását arra tekintettel kérte, hogy a kizárni kért személy az ügy első fokú elbírálásában részt vett.

A Ket. 42. § (3) bekezdése rögzíti továbbá a relatív kizárási okot, melynek lényege, hogy az ügyben eljáró személytől nem várható el az ügy tárgyalagos megítélése. Ez a fenti objektív okokon kívüli minden más olyan esetet jelent, amely alkalmas lehet arra, hogy a pártatlanság és elfogulatlanság követelménye sérüljön. Tipikusan akkor

fordulhat elő, ha az eljárás során a hatóság részéről eljáró személy az ügyfelek valamelyikével baráti, haragosi, illetve egyéb pártatlanságot érintő személyes viszonyban van, vagy nem hozzátartozója ugyan az ügyfélnek, de vele szoros esetleg rokon, üzlettársi kapcsolatban, vagy az ügyféllel perben áll. Ezekben az esetekben a kizárás tárgyában az arra jogosult személy dönthet, a törvény felhatalmazása alapján az eset összes körülményét mérlegelve. A relatív kizárási okok taxatív felsorolásának hiányában nem a törvény dönt, hanem a döntésre jogosult mérlegelési jogkörében ítéli meg, hogy a fennálló érdekelttség vagy érdekellentét – ami akár negatívan, akár pozitívan hat az ügy érdemi elbírálására –, valamint az adott ügy jellege lehetővé teszi-e a tárgyilagos megítélést. Ezért esetenként, ügyenként lehet csak elbírálni azt, hogy a pártatlanság a konkrét ügyben biztosítható-e. A kizárási kérelmeket – amint az a későbbiekben részleteiben is kifejtésre kerül – ügyintéző kizárására tett indítvány esetében a hatóság vezetője, a hatóságot, illetve annak vezetőjét érintő kérelem esetében pedig a felügyeleti szerv vezetője bírálja el.

A hatóság elfogultságát szabályozó rendelkezések kapcsán ki kell emelni, hogy ennek megállapítása alapulhat egyrészt a hatóság egészét érintő tényezők, de alapulhat a hatóság vezetőjénél felmerült körülményen is.

Az előbbi vonatkozásában a Ket. 42. § (4) bekezdése kimondja, hogy az ügy elintézésében nem vehet részt az a hatóság, amelynek jogát vagy jogos érdekét az ügy közvetlenül érinti. Ugyanakkor ezen bekezdés második mondata világossá teszi azt is, hogy a hatóság nem válik kizárttá csupán amiatt, mert a határozatban megállapított fizetési kötelezettség teljesítése az általa megjelölt számlára történik.

Az adóhatóság kizárására irányuló kérelmek kapcsán – bármilyen triviálisnak tűnik is – először azt kell megvizsgálni, hogy az az ügy, amelynek az elintézéséből az adózó a kizárást kérte, a kizárni kért adóhatóság előtt van-e folyamatban. A gyakorlat ugyanis azt mutatja, hogy az adózók kizárási indítványaikban nem minden esetben azt az adóhatóságot kérik kizárni, amely az ügyükben az eljárást folytatja. Gyakori, hogy az adózónál a megyei adóigazgatóság folytatott

ellenőrzést, vagyis az adózónál első fokú eljárás volt folyamatban, ehhez képest az adózó annak a regionális adó főigazgatóságnak a kizárását kérte, amelynek az illetékességi területén lévő megyei adóigazgatóság az eljárást folytatta. Ilyen esetekben – figyelemmel arra, hogy az adózónál végzett ellenőrzés első fokon folyt, másodfokú eljárás pedig nem volt folyamatban – a regionális adó főigazgatóság jogát vagy jogos érdekét az ügy közvetlenül nem érinthette, a kérelmet el kell utasítani. Ennek ellenpéldájaként előfordult, hogy az adózó ugyancsak a regionális adó főigazgatóság kizárását kérte, de már azután, hogy a másodfokú adóhatóság döntést hozott, azaz a kizárási indítvány előterjesztésére a másodfokú eljárás befejezése után került sor. Ebben az esetben a kizárás jogintézményének alkalmazására szintűgy nincs lehetőség, hiszen az eljárás a másodfokú adóhatóság előtt már nincs folyamatban. Értelemszerű továbbá, ugyanakkor az adózói indítványokban előforduló indokokra tekintettel mégis megjegyzendő, hogy nem állapítható meg egy kizárni kért adóhatóság jogának, vagy bármely jogos érdekének közvetlen érintettsége pusztán azon az alapon, hogy ellenőrzési eljárást folytat az adózónál, hiszen ez az eljárás törvényi felhatalmazáson alapul, az adókötelezettségek teljesítésének ellenőrzésére irányul és nem érinti az adóhatóság valamely jogát vagy jogos érdekét. Több esetben előfordult az is, hogy új eljárás lefolytatása során az adózók a beadványaikban az elfogultság alátámasztásaként az alapeljárásban elkövetett jogszabálysértésre, valamint az alapeljárás során hozott döntés megsemmisítésére hivatkoztak. Önmagában azonban az a körülmény, hogy a felettes adóhatóság az általa felülvizsgált, alapügyben hozott döntést megsemmisítette és a megsemmisített döntést hozó adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította, nem alapozza meg az alapügyben eljáró adóhatóság elfogultságát. Nem alapozhatja meg a kizárást az adóhatóság olyan – az ügyfél által vélt vagy valós – jogszabálysértése sem, amely a jogorvoslati eljárás tárgya lehet. Emellett természetesen az ellenőrzés, a hatósági vagy a jogorvoslati eljárás során esetlegesen elkövetett jogsértések orvosolására a közigazgatási – az első, illetve másodfokú határozathozatali, vagy a rendkívüli jogorvoslati – eljárásban, illetve a közigazgatási perben az adózónak minden lehetősége megvan.

A Ket. 42. § (6) bekezdése kimondja továbbá, hogy az ügy elintézésében nem vehet részt az a hatóság, amelyik hatóság vezetőjével szemben kizárási ok merül fel. A

kizárási indítvánnyal érintett adóhatóság egésze vonatkozásában tehát további kizárási okot jelenthet, ha a szerv vezetőjével szemben merül fel valós kizárási ok, mert ez esetben a Ket. 42. § (6) bekezdése értelmében az ügy elintézésében nem vehet részt maga az adóhatóság sem. Ilyen kizárási okok – az előzőekben már részletezett – a Ket. 42. § (1)-(2) bekezdésében meghatározott abszolút és a (3) bekezdésében meghatározott relatív kizárási okok lehetnek.

Amennyiben a kizárási indítvány az adóhatóság vezetőjével kapcsolatos kizárási okra hivatkozik, akkor a kizárási indítvány elbírálásához mindenképpen be kell szerezni az érintett adóhatóság vezetőjének a kizárási indítvánnyal kapcsolatos álláspontját tartalmazó nyilatkozatát.

A kizárási ok bejelentésével kapcsolatos eljárást a Ket. 43. §-a szabályozza. A Ket. 43. § (1) bekezdésének első mondata szerint az ügyintéző a hatóság vezetőjének haladéktalanul, de legkésőbb az ok felmerülésétől számított öt napon belül köteles bejelenteni, ha vele szemben kizárási ok áll fenn. Ennél a pontnál – az adózók által előterjesztett kizárási indítványok kapcsán is – ki kell emelni a Ket. 43. § (1) bekezdésének második és harmadik mondatát, amely az adózó számára biztosítja a kizárási ok bejelentésének lehetőségét, ugyanakkor szankcióval fenyegeti a minden alapot nélkülöző kizárási indítvány előterjesztését. A hivatkozott rendelkezések szerint ugyanis a kizárási okot a kizárási okról való tudomásszerzéstől számított nyolc napon belül az ügyfél (adózó) is bejelentheti, ha azonban nyilvánvalóan alaptalanul tesz kizárássra irányuló bejelentést, vagy ugyanabban az eljárásban ugyanazon ügyintéző ellen ismételt alaptalan bejelentést tesz, őt a kizárást megtagadó végzésben eljárási bírsággal lehet sújtani.

A Ket. 43. § (2) bekezdése értelmében az ügyintéző ellen előterjesztett kizárási indítvány tárgyában a hatóság vezetője dönt, szükség esetén más ügyintézőt jelöl ki, továbbá arról is dönt, hogy meg kell-e ismételni azokat az eljárási cselekményeket, amelyekben a kizárt ügyintéző járt el. A kizárást tárgyában hozott végzést az ügyféllel közölni kell.

A Ket. 43. § (2) bekezdése tehát a hatóság vezetőjének a hatáskörébe helyezi a kizárást tárgyában történő döntéshozatalt arra az esetre nézve, ha a kizárást az ügyintézőt érinti és helyette másik, megfelelő képzettséggel rendelkező ügyintéző kijelölhető. Ilyen ügyintéző hiányában azonban a kizárást tárgyában – a Ket. 43. § (3) bekezdése alapján – a

felügyeleti szerv vezetője dönt és másik azonos hatáskörű hatóságot jelöl ki. (Abban az esetben például, ha az adóigazgatóságon dolgozó adóellenőr ellen nyújtanak be kizárási indítványt és az adóigazgatóságon helyette másik, megfelelő képzettséggel rendelkező adóellenőr kijelölhető, akkor a kizárási indítványt az adóigazgatóság vezetője, az igazgató bírálja el. Abban az elvi esetben pedig – hiszen ez gyakorlatilag kizárható –, ha az adóigazgatóságon ne lenne másik, megfelelő képzettséggel rendelkező adóellenőr kijelölhető, akkor a kizárási indítványt az illetékes Főigazgatóság vezetője, a Főigazgató bírálná el és jelölné ki egy másik adóigazgatóságot az ellenőrzés lefolytatására.)

A Ket. 43. § (4) bekezdése értelmében szintén a felügyeleti szerv vezetőjének kell bejelenteni a kizárási okot abban az esetben, ha az a hatáskör gyakorlójával vagy a hatósággal szemben merül fel. Ha a kizárási ok a hatáskör gyakorlójával vagy a hatósággal szemben merül fel, akkor a Ket. 43. § (5) bekezdése szerint az ügyben – jogszabály eltérő rendelkezése hiányában – a felügyeleti szerv vezetője által kijelölt másik azonos hatáskörű hatóság jár el. Ha pedig nincs kijelölhető másik, azonos hatáskörű hatóság, akkor a Ket. 43. § (6) bekezdése alapján az a hatóság jár el, amellyel szemben kizárási ok áll fenn. Ebben az esetben a hatóság az ügyfelet haladéktalanul, de legkésőbb a kizárási ok felmerülésétől számított nyolc napon belül értesíti a kizárást fennállásáról, és tájékoztatja az irányadó eljárási rendről. A Ket. 43. § (6a) bekezdése ebben a körben még arról is rendelkezik, hogy a (6) bekezdés szerinti esetben a hatóság határozatát és önálló jogorvoslattal megtámadható végzését a felügyeleti szerv vezetőjével is közli.

Az adóhatóság eljárása során bejelentett kizárási indítványok elbírálásánál a Ket. szabályainak alkalmazása során a hatáskörök tekintetében a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény rendelkezéseit kell figyelembe venni. E jogszabály a NAV jogállása, szervezete, felügyelete, szerven belüli vezetői irányítása és feladatai címet viselő I. fejezetében a NAV vezetői alcím alatt (6-11. §-ok) jelöli meg az egyes szervek, illetve hatóságok vezetőit.

A hivatkozott jogszabály 6. § (1) bekezdése értelmében a Központi Hivatal vezetője a NAV elnöke, a 8. § (2) és (4) bekezdései pedig rögzítik, hogy az adó főigazgatóságokat a főigazgató, az adóigazgatóságokat az igazgató vezeti.

Ennek tisztázása azért is fontos, mert a gyakorlat azt mutatja, hogy sok esetben az adózók azonnal a legmagasabb szinten – vagyis a NAV elnökénél – terjesztenek elő kizárási indítványt, holott a hatásköri szabályokat minden esetben figyelembe kell venni, és ennek megfelelően a kizárás tárgyában mindig a hatáskörrel rendelkező hatósági vezetőnek kell a döntést meghoznia. (Ennek megfelelően adóigazgatóságot, illetve annak vezetőjét érintő esetben a kizárás tárgyában az illetékes főigazgató, főigazgatóság vagy annak vezetője, illetve a Központi Hivatal szervezeti egysége ellen tett kizárási indítvány esetében pedig a NAV elnöke jogosult dönteni.)

A kijelölés és a kizárás jogintézményeinek, valamint az e jogintézményeket szabályozó rendelkezések áttekintése alapján összességében megállapítható, hogy mind a kijelölés iránti kérelmek, mind a kizárási indítványok, illetve bejelentések elbírálása során fokozott figyelmet kell fordítani a jogszabály által felállított követelmények értékelésére, annak érdekében, hogy az alaptalan beadványok ne vezessenek az eljárások indokolatlan elhúzódásához, a megalapozott kérelmek alapján viszont az eljáró adóhatóság biztosítsa az adózóknak – kijelölés esetén a kisebb költségráfordítással járó eljáráshoz, kizárás esetén pedig az elfogulatlan ügyintézéshez – fűződő jogait.

DR. VÁRKÖVI KRISZTIÁN