Ügyiratszám: 321/K/2009-5.

Tisztelt Ügyvezető Igazgató Úr!

A […] Kft. azt kifogásolta panaszbeadványában, hogy az adóhatóság hozzáfért olyan adatokhoz, melyeket az érintettek kizárólag egy adott aukciós portál regisztrációs oldalán adtak meg.

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal elnökének írt levelem a következőket tartalmazta:

„*A panaszok kivizsgálása érdekében 2009. április 29-én az Adatvédelmi Biztos Irodája az APEH Közép-magyarországi Regionális Igazgatóság Kiemelt Adóalanyok és Speciális Ellenőrzések szakigazgató-helyettesével, Balla Lászlóval, Dr. Boros Richárd főosztályvezetővel, valamint az Elektronikus Kereskedelem Ellenőrzési Osztályának vezetőjével, Czöndör Szabolccsal folytatott megbeszélést az ellenőrzés adatvédelmi vonatkozásai tekintetében.*

Az APEH munkatársaival lefolytatott tárgyalás, valamint a levizsgált internetes portálok nyilatkozatai alapján a következőket állapítom meg:

I. Az APEH Közép-magyarországi Regionális Igazgatóság Kiemelt Adóalanyok és Speciális Ellenőrzések Elektronikus Kereskedelem Ellenőrzési Osztálya a 2009-es irányelv alapján az illetékességi területén, a legtöbb internetes portálnál lefolytatta az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 87. § (1) bekezdés c.) pontja szerinti egyes adókötelezettségek teljesítésének ellenőrzését. Ez a törvényi rendelkezés kimondja, hogy az adóhatóság az ellenőrzés célját az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzéssel valósítja meg.

Az Art. 118. § (1) bekezdés értelmében az adóhatóság elsősorban az adózónál fellelhető iratok vizsgálatával ellenőrzi, hogy az adózó eleget tett-e a törvényekben előírt egyes adókötelezettségeinek, azokat határidőben, illetőleg az adó megállapítására, bevallására és megfizetésére alkalmas módon teljesíti-e.

Ugyanezen szakasz (2) bekezdése kimondja, hogy az (1) bekezdés keretében az adóhatóság különösen a bejelentésre, bevallásra, adatszolgáltatásra, nyilvántartásra, bizonylat kiállítására, megőrzésére, könyvvezetésre, az adó-, adóelőleg levonására, beszedésére vonatkozó előírások megtartását ellenőrzi.

Az Art. 95. § (3) bekezdése szerint az adózó az iratokat és az adózással összefüggő, elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátja, illetve az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését biztosítja. Az ellenőrzés során az adózó és alkalmazottja az adóhatóság részére az ellenőrzéshez szükséges felvilágosítást megadja. Nem kötelezhető az adózó olyan nyilvántartás, összesítés (számítás) elkészítésére, amelyet jogszabály nem ír elő.

Ennek keretében kérte be az adóhatóság az alábbi iratokat a […] *Kft.-től:*

– számviteli politika körébe tartozó belső szabályozások;

– szigorú számadású nyomtatványok, bizonylatok nyilvántartásai;

– bérleti, adás-vételi, valamint lízingszerződések;

– általános forgalmi adó analitika;

– számlakészítő program adatbázisa és dokumentációja;

– aláírási címpéldány.

Az adóhatóság a fenti adatigénylést végzésében még az alábbiak szerint pontosította:

felhívta a Kft.-t, hogy bocsássa a revízió rendelkezésre a birtokában lévő vevőanalitikát CSV file-formátumban különös tekintettel az alábbi adatokra:

– ügyfél-azonosító;

– név, cím;

– számlaszám;

– nettó forgalmi adó összege;

– általános forgalmi adó összege;

– bruttó összeg;

– számlák kiállításának dátuma.

Az Art. hivatkozott szakaszaira tekintettel a társaság az adóhatóság rendelkezésére bocsátotta a kért iratokat, nagy részüket elektronikus formátumban.

A rendelkezésre bocsátott iratok alapján a társaság nyilvántartási, bizonylat megőrzési kötelezettségét, valamint az elektronikus számlázáshoz kapcsolódó jogszabályok betartását ellenőrizte az adóhatóság.

Az adóhatóság megállapította, hogy a társaság az adókötelezettségeit a törvényi előírásoknak megfelelően teljesítette és lezárta egy jegyzőkönyvvel a vizsgálatot. Az ellenőrzés lezártát követően azonban folyamatosan érkeznek konkrét magánszemélyekre vonatkozó megkeresések a társasághoz.

Az adóhatóság a magánszemélyeket az aukciós portált üzemeltető társaság által kiállított számlákban feltüntetett jutalék összege alapján választja ki. A jutalék összege ugyanis az eladott termék árától függ, és ebből következtetni lehet, hogy az értékesítő meghaladja-e a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvényben (a továbbiakban: Szja.) meghatározott határt. Az osztályvezető elmondása szerint az Art. 87. § (1) a) pont szerinti utólagos ellenőrzés keretében idézi be a revizor a magánszemélyt, lenyilatkoztatja, és amennyiben nem szerepelteti bevallásában a kérdéses tételt, önrevízióra hívja fel. Amennyiben ennek nem tesz eleget az adózó, a jegyzőkönyvi megállapítások alapján javítják le a bevallást.

A […] *Kft.-nél is lefolytatta az adóhatóság ezt a típusú vizsgálatot. Ez a társaság azonban informatikai okokra hivatkozva nem tudta a számlázási és a regisztrációs adatbázisát elkülöníteni, ezért az adóhatósági adatszolgáltatás során az érintettek regisztrációs adatai is az APEH kezelésébe kerültek. Ehelyütt is megjegyzem, hogy ezen adatok igénylésére, kezelésére az adóhatóság törvényi felhatalmazással nem rendelkezik.*

II. A személyes adatok védelméről és a közérdekű adatok nyilvánosságáról szóló 1992. évi LXIII. törvény (a továbbiakban: Avtv.) 7. § (1) bekezdése kimondja, hogy a kezelt személyes adatok felvételének és kezelésének meg kell felelnie a tisztességesség és törvényesség követelményének.

A tisztesség fogalmának meghatározása az adatok minőségének kritériuma. A vizsgálat lefolytatása során ezért kiemelt jelentőségű a tisztességes adatkezelés törvényi követelményének értelmezése. A tisztességesség és törvényesség követelménye külön hangsúlyozása világossá teszi, hogy az adatkezelés jogszerűsége nem szűkíthető le pusztán arra, hogy az adatkezelő formálisan betartja-e az adatkezelésre vonatkozó törvényi szabályokat, illetve rendelkezik-e formális jogalappal a személyes adatok kezelésére.

Az adatkezelés tisztességes volta ennél tágabb követelmény, az érintett információs önrendelkezési jogának, és ezen keresztül magánszférájának, emberi méltóságának tiszteletben tartását jelenti: az

érintett nem válhat kiszolgáltatottá az adatkezelővel szemben. Az érintett mindvégig alanya marad a személyes adatok kezelésével járó folyamatnak, és nem válik, nem válhat annak puszta tárgyává.
Az adatkezelés tisztességes voltának meghatározása közigazgatási szerv vonatkozásában, főként hatósági eljárás során is kiemelt szerepet kap. Például a következő elvek tekintetében: adatkezelés célhoz kötöttsége, időszerűsége, pontossága, az adatok útjának nyomon követhetősége, az eljárás kiszámíthatósága.

A célhoz kötöttség fogalma lényegesen jobban definiált, mint az adatkezelés tisztességének kérdése. Az Avtv. 5. § (2) bekezdése alapján csak olyan személyes adat kezelhető, amely az adatkezelés céljának megvalósulásához elengedhetetlen, a cél elérésére alkalmas, csak a cél megvalósulásához szükséges mértékben és ideig. Az adatkezelés csak kifejezett és határozott törvényes célra irányulhat. Az Avtv. szövege általánosan tiltja a felvett adatoknak az eredetitől eltérő célra való felhasználását, s megköveteli a törvényes adatminőség változatlan fennállását mindvégig az adatkezelés során. A célhoz-kötöttség egyik legfontosabb technikai garanciáját jelenti az Avtv. 7. § (1) bekezdés c) pontja, mely szerint az adatokat olyan módon kell tárolni, hogy az érintettet csak az adatkezelés céljához szükséges ideig lehessen azonosítani.

Az arányosság elve biztosítja, hogy az adatkezelés ne terjeszkedjék túl a törvényes cél eléréséhez szükséges mértéken sem a kezelt adatok, sem az adatkezelésbe bevont érintettek köre vonatkozásában. Az arányosság egyúttal a tisztességes adatkezelés számára is garanciát jelent, hiszen az arányosság vizsgálatával, meglétének mérlegelésével állapítható meg, hogy az adatkezelő valóban tisztességesen, a törvényes cél szolgálatában járt-e el, vagy a cél eléréséhez szükséges mértéken túl is készletezett-e adatokat.

Az Art. nem ad felhatalmazást az általános adatgyűjtésre. Az adózó nyilatkozattételi kötelezettsége az adóhatóság konkrét ellenőrzése során, az Art. egyéb adatgyűjtésre, adatkezelésre vonatkozó rendelkezéseivel együtt alkalmazva jogszerű. Az egyes vizsgálatoknak nem lehet célja a vizsgált adózóval kapcsolatban álló személyek adatainak készletezése.

Az ellenőrzések során, különösen mikor az adózó tevékenységi köre a szolgáltatáshoz kapcsolódik, elengedhetetlen, hogy az adóhatóság az ellenőrzésben érintett adózókkal kapcsolatba került vevők, ügyfelek adatait is megismerje. Amennyiben az ilyen vizsgálat célja nem a szervezet esetleges mulasztásainak, jogsértéseinek szankcionálása, hanem a magánszemély adózókról való információgyűjtés, úgy az ilyen eljárás adatvédelmi szempontból kifogásolható.

Fontosnak tartom meghivatkozni az Art. 52. § (1) bekezdésében foglaltakat, melyek értelmében az adóhatóság a tudomására jutott adatokat nyilvántartja és megőrzi. A magánszemély adózó azonosításával, adókötelezettségének keletkezésével és teljesítésének ellenőrzésével összefüggésben személyes adatokat tart nyilván és ellenőrizhet.

III. Az előzőekben kifejtettek alapján felhívom az APEH elnökét, hogy az elektronikus kereskedelem ellenőrzése során jogosulatlanul igényelt és kezelt adatokat, adatbázisokat töröltesse.

Az ügyfél-azonosító, a rendelkezésre bocsátott elektronikus adathordozón fellelhető regisztrációs adatok (pl. bankszámlaszám, telefonszám vagy felhasználói név), a tranzakciók adatai nem szükségesek az adózó adókötelezettségének ellenőrzése során, s ezért ezen adatok kezelése cél nélküli.

Megjegyzem, hogy a tranzakciós adatok között ráadásul megtalálhatóak esetleg a faji eredetre, a nemzeti és etnikai kisebbséghez tartozásra, a politikai véleményre vagy pártállásra, a vallásos vagy más világnézeti meggyőződésre, az érdek-képviseleti szervezeti tagságra utaló adatok, melyek különleges adatnak minősülnek.

Az internetes portálok által kiállított számlák valódiságának ellenőrzése során az adóhatóság megkeresheti a számlán feltüntetett vevőt nyilatkozat, vagy tanúvallomás megtétele érdekében. Ez az adatkérés természetesen fordítva is igaz. Egy magánszemély bevallásának vizsgálata esetén a felmerült adatok alapján van törvényi felhatalmazás arra, hogy megkeresse az adóhatóság az internetes portálokat adatkérés céljából.

Az nem meríti ki az Art. 52. §-a alapján meghatározott tudomásra jutás fogalmát, ha egy adózó ellenőrzése folyamán a benyújtott adatbázisból különböző szűrőkkel egy olyan adatbázist állítanak össze, melyből csak kiválogatják a következő ellenőrzési alanyokat. Ez gyakorlatilag azt jelenti, hogy egy-egy adózó nyilvántartásából ellenőrzésre javasolt adóalanyok listáját hozzák létre. Ez teljes mértékben megvalósítja a céltól eltérő adatkezelést, és az adóhatóság birtokába jutott adatokkal való visszaélés lehetőségét hordozza magában.

Az Art. rendelkezései között szerepel, hogy nem kötelezhető az adózó olyan nyilvántartás, összesítés elkészítésére, amelyet jogszabály nem ír elő. Különösen nem olyan személyes adatokból álló nyilvántartás elkészítésére, melynek célja, hogy kiválasztási listát készítsenek.

Az APEH által meghatározott CSV adatcsere fájlformátumot a legtöbb táblázatkezelő szoftver (pl. Microsoft Excel) képes beolvasni, illetve képes elmenteni az adatokat ebben a formátumban. Az ellenőrzési adatigénylés során meghatározott adatszolgáltatás informatikai követelménye is a fentiekben hivatkozott adatbázis kialakítását segítheti elő.

Ajánlásként fogalmazom meg az APEH elnöke számára olyan adatkezelési szabályzat kialakítását, mely szerint egy-egy adózó vizsgálatának befejezését követően további adatfeldolgozást az iratanyag tartalmán nem lehet végrehajtani, különösen más adózók kijelölésével kapcsolatban.

Az adatgyűjtésben, a tudomásra jutott adatok felhasználásában és az érintettektől igényelt adatszolgáltatásban önmérsékletre hívom fel az adóhatóságot. Ezek a tevékenységek jelentős mértékben érintik az adatvédelmet, sérthetik az adatvédelem szabályait, gátolhatják a tisztességes, törvényes és célhoz kötött adatkezelés megvalósulását.

Megfontolandó az adókötelezettségekről történő széles körű tájékoztatás, amely kiterjed az elektronikus kereskedelem általános adójogi vonatkozásaira a közteherviselés magasabb szintű érvényesítése érdekében. Vélhetően magasabb fokú önkéntes jogkövetést eredményezne, mint az adatkezelés célhoz kötöttség törvényi rendelkezésével ellentétes, öncélú készletező adatgyűjtés."

Ezen levélre az APEH elnöke a következőket válaszolta:

I. Az adóhatóságnál 2007. évben önálló munkacsoport alakult az interneten kereskedést folytatók, azonban bejelentési, bevallási kötelezettségüknek eleget nem tevő adózók ellenőrzési lehetőségeinek kidolgozására. A munkacsoport kiemelt hangsúlyt fektetett a nemzetközi tapasztalatok, a külföldi adóhatóságok eddigi tapasztalatainak, módszereinek megismerésére, felhasználására. Ennek eredményeképpen alakult meg 2009. január 1-jével a Közép-magyarországi Regionális Igazgatóságon az Elektronikus Kereskedelem Ellenőrzési Osztály, melynek kizárólagos feladata az e-kereskedelemmel foglalkozók, többek között a webáruházak és az internetes aukcióházak vizsgálata is.

Az Elektronikus Kereskedelem Ellenőrzési Osztály a […]hu illetve […]hu címen elérhető internetes aukciós házaknál folytatott az Art. 87. § c) pontja illetve 118. §-a szerinti, egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést. Az Art. 118. §-a értelmében ilyen típusú vizsgálat során az adóhatóság elsősorban az adózónál fellelhető iratok vizsgálatával ellenőrzi, hogy az adózó eleget tett-e a törvényekben előírt egyes adókötelezettségeinek, azokat határidőben, illetőleg az adó megállapítására, bevallására és megfizetésére alkalmas módon teljesíti-e. Az adóhatóság ezen ellenőrzés keretében különösen a bejelentésre, bevallásra, adatszolgáltatásra, nyilvántartásra, bizonylat-kiállítására, megőrzésére, könyvvezetésre, az adó-, adóelőleg levonására, beszedésére vonatkozó előírások megtartását ellenőrzi. Hibák, hiányosságok esetén ezek megszüntetését, a mulasztás pótlását - megfelelő határidő tűzésével - az ellenőrzés megállapításairól hozott határozatában írja elő. Az ellenőrzést lezáró határozatban az adóhatóság mulasztási bírság kiszabásáról is rendelkezhet, illetve az egyes adókötelezettségek ellenőrzése során tett megállapítások alapján az adóhatóság elrendelheti a bevallás utólagos ellenőrzését is.

Az Art. 95. § (3) bekezdése értelmében az adózó az iratokat és az adózással összefüggő, elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátja, illetve az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését

biztosítja. Az ellenőrzés során az adózó és alkalmazottja az adóhatóság részére az ellenőrzéshez szükséges felvilágosítást megadja. Nem kötelezhető az adózó olyan nyilvántartás, összesítés (számítás) elkészítésére, amelyet jogszabály nem ír elő.

Az idézett jogszabályi rendelkezések alapján az adóhatóság jogszerűen járt el, amikor a […]-től az ellenőrzés során - többek között - bekérte az áfa analitikát illetve CSV-file formátumban a vevői analitikát. A vevői analitikában feltüntetni kért adatok tartalma a következő:

· ügyfél-azonosító: az adózók informatikai rendszerében az ügyfelekhez rendelt egyedi azonosító, mely a kiállított számlák ügyfelenkénti összesítését teszi lehetővé illetve könnyíti meg (az adóhatóság számára az azonosító típusa, tartalma, képzésének módja érdektelen, használata az ellenőrzést könnyíti meg)

· számlaszám: a számla sorszáma, mely az Áfa tv. 169. § b) pontja alapján a számla kötelező tartalmi eleme (a sorszám vizsgálata ad lehetőséget a számlázás folyamatosságának illetve az adózó bizonylat megőrzési kötelezettségének ellenőrzésére, illetve a számlára, nyugtára stb. vonatkozó 24/1995. (XI. 22.) PM rendeletnek a számítógéppel előállított számlákra vonatkozó előírásai betartásának ellenőrzésére.)

· név, cím: az Áfa tv. 169. § e) pontja alapján a számla kötelező tartalmi eleme (nem feltétlenül egyezik meg a regisztrációs névvel és címmel, mivel regisztrálni csak magánszemély regisztrálhat, de számlázási névnek és címnek megadhatja saját vállalkozásának az adatait is)

· bruttó összeg, nettó összeg, Áfa összege: a számla illetve az Áfa analitika kötelező elemei

· számlák kiállításának dátuma: számlázás folyamatosságának illetve a szigorú számadás megtartásának ellenőrzésére szolgál, illetve a bevétel elszámolásának időpontja szempontjából irányadó, az Áfa tv. 169. § a) pontja alapján a számla kötelező tartalmi eleme.

A kért adatok tehát az adózással szorosan összefüggő adatok. Fontosnak tartja az elnök kiemelni, hogy az aukciós oldalakon értékesítők bankszámlaszámait nem kérték.

A lefolytatott ellenőrzés eredményeként az adóhatóság megállapította, hogy a társaság az adókötelezettségeit a jogszabályi előírásoknak megfelelően teljesítette.

Felmerült, hogy az adóhatóság a rendelkezésére bocsátott vevői analitika adatait felhasználja magánszemélyek vizsgálatra történő kiválasztása során, tekintettel arra, hogy a vevői analitika illetve a számlákon feltüntetett jutalék összegéből következtetni lehet a felek között létrejött ügylet értékére, az eladónál realizálódó bevétel nagyságára. Ez az információ segítséget nyújthat ahhoz, hogy az adóhatóság vizsgálni tudja, hogy az eladó az ügyletre vonatkozó adókötelezettségének a rendelkezésére álló adóhatósági információk alapján eleget tett-e vagy esetleg indokolt-e nála ellenőrzés lefolytatása.

Az elnök hivatkozik levelemre, miszerint a revizorok az Art. 87. § a) pont szerinti utólagos ellenőrzés keretében idézik be a magánszemélyt, nyilatkoztatják és amennyiben adott tétel nem szerepel a bevallásában, önrevízióra szólítják fel. Amennyiben ennek nem tesz eleget az adózó, akkor a jegyzőkönyvi megállapítások alapján javítják le a bevallást.

A leírtak pontosításra szorulnak, mivel az Art. 87. § a) pontjában foglalt, bevallások utólagos ellenőrzése során nincs lehetősége az adózónak önellenőrzés benyújtására az Art. 49. § (2) bekezdése alapján, azaz „az önellenőrzésre történő felszólítás” kizárólag az Art. 118. §-a szerinti, az adott magánszemélynél lefolytatott egyes adókötelezettségek ellenőrzése keretében valósulhat meg és tekintettel arra, hogy az önellenőrzés adózói jog és nem kötelezettség, ezért az arra való „felszólítás” is kizárólag az Art. 1. § (5) bekezdésében meghatározott, az adóhatóságot terhelő általános tájékoztatási kötelezettség teljesítéseként értelmezhető.

A […] Kft-nél lefolytatott vizsgálat során az adóhatóság akaratán és szándékán kívül jutott az ügyfelek regisztrációs adataihoz, mivel a társaság informatikai okokból nem tudta a számlázási és regisztrációs

adatbázisát elkülöníteni. Az ellenőrzések során az adóhatóságnak természetesen nincs szüksége a regisztrációs adatokra, és azok kezelésére jogszabályi felhatalmazással nem is rendelkezik, ezért erre vonatkozó adatszolgáltatást az ügyfelektől nem kérnek.

Amennyiben az adóhatóság mégis ilyen adatok birtokába jut, azokat az ellenőrzés során és azt követően sem vizsgálhatja, nem használhatja fel, köteles azokat megsemmisíteni. A konkrét esetben az adóhatóság annyiban valóban mulasztott, hogy nem szólította fel a társaságot, esetlegesen hosszabb teljesítési határidő megadása mellett, az adatok elkülönítésére (leválasztására).

II. Az Art. 89-90. §-ai szabályozzák az ellenőrzésre történő kiválasztás jogintézményét. Az adóhatóság ellenőrzésre történő kiválasztásnak autonómiáját a törvény több szempont alapján korlátozza, azt azonban, hogy milyen megfontolások alapján kell a kiválasztási rendszert működtetni, nem határozza meg. A törvény egyrészt szabályozza a kötelező ellenőrzések intézményét, másrészt meghatározza azokat a szempontokat és módszereket, amelyek figyelembevételével az adóhatóság ellenőrzési tervét meghatározza és a konkrétan vizsgálandó adózókat ellenőrzésre kijelöli. A törvény az állami adóhatóság elnökét évenként nyilvánosságra hozott ellenőrzési irányelv megalkotására kötelezi, melynek kötelező tartalmi elemeit is meghatározza. Ezzel elérhető, hogy az adóhatóság valódi kockázatelemezés alapján azokra az adózói csoportokra irányítsa figyelmét, amelyek a költségvetési kapcsolataik nagyságára tekintettel, illetve az adózók magatartásában rejlő kockázatok miatt kiemelkedő jelentőségűek. Az ellenőrzésre történő kiválasztás rendszereit úgy kell működtetni, hogy azok az adózói körök kerüljenek kijelölésre, amelyeknél az adókikerülés kockázata a legmagasabb.

Az Art. 90. § (1) bekezdése értelmében a kötelező ellenőrzéseken túl az állami adóhatóság az ellenőrzési tevékenységét e törvény szerinti szempontok alapján a vezetője által évenként február 20-áig közzétett ellenőrzési irányelv alapján végzi. A 2009. évre vonatkozó ellenőrzési irányelv értelmében az elmúlt évhez hasonlóan továbbra is *vizsgálni kell a magánszemélyek jövedelmeinek és vagyongyarapodásának, illetve életvitelre fordított kiadásainak összhangját, különös tekintettel az illegálisan szerzett jövedelmek feltárására fokozott kockázatkezelés és célirányos kiválasztás alapján. A vizsgálatok megalapozása érdekében adatgyűjtések végzése szükséges,* amelyek elsősorban a bevallások adatainak áttekintésére, az adóhatósághoz érkező adatszolgáltatásokra, a társhatósági megkeresések és bejelentések információira, a magánszemélyek és a kapcsolódó vállalkozások ingó és ingatlan tulajdonának és jövedelmi viszonyainak felmérésére terjednek ki. Folytatni kell az elektronikus világ (elektronikus számlázás, *E-kereskedelem,* internetes áruházak) ellenőrzését, amit az e körbe tartozó tevékenység intenzív térnyerése indokol.

Az Art. 90. § (6) bekezdése értelmében az állami adóhatóság az adózókat - a kötelezően, illetőleg a véletlenszerű kiválasztás alapján lefolytatandó ellenőrzéseken túl - célzott kiválasztási rendszerek alkalmazásával választja ki ellenőrzésre. *A célzott kiválasztási rendszerben az állami adóhatóság az* adózó által benyújtott bevallások, az adatszolgáltatások, az adózó adófizetéseit, a részére teljesített kiutalásokat tartalmazó nyilvántartások, az adózónál korábban végzett ellenőrzések tapasztalatai, vagy más hatóságtól, *más adózóktól szerzett adatok feldolgozásával és egybevetésével* *választja ki az adózót ellenőrzésre.*

Célzott kiválasztásnál különösen a következő kockázati tényezők kerülnek figyelembevételre: az éves ellenőrzési irányelvben meghatározott vizsgálati célok, szempontok, az adózók központilag egységes elvek alapján meghatározott adóteljesítménye, *az adózóknál korábban végzett ellenőrzések tapasztalatai,* adózási szabályok súlyos megsértéséről rendelkezésre álló adatok, az adózók által benyújtott bevallások, adatszolgáltatások adatai, összefüggései, bevallásokba igényelt összegek nagysága, harmadik féltől származó információk, adatszolgáltatások, *minden egyéb, az adózóról az adóhatóság adatbázisaiban rendelkezésre álló és kockázati értéket hordozó információ.* Az egyes igazgatóságokon folyamatosan keletkezik illetve rendelkezésre áll olyan aktuális, helyi információ, amely az APEH adatbázisában még nem szerepel, illetve nem szerepelhet, azonban ezeknek is fontos szerepe lehet az ellenőrzésre történő kiválasztás folyamatában. Ilyen helyi aktuális információk például a külső szervek, társhatóságok megkeresései, közérdekű bejelentések, *korábbi illetve folyamatban lévő adóellenőrzések során felmerült ellenőrzési igények,* egyéb külső forrás, mint médiában megjelent hír, adat.

Az Art. 90. § (8) bekezdése alapján az állami adóhatóság az ellenőrzésekről vezetett nyilvántartásában az adózó azonosítására szolgáló adatok feltüntetése mellett megjelöli *az ellenőrzésre történő kiválasztás módszerét és az ellenőrzés közvetlen okát.*

A fentiekben ismertetett szabályok alapján megállapítható, hogy az ellenőrzésre történő kiválasztás az ellenőrzési munkafolyamat azon része, mely során az előzetesen kialakított feltételek mellett az adóhatóság meghatározza azokat az adóalanyokat, akiknek ellenőrzése indokolt.

Azzal a megállapítással egyetért az APEH elnöke, hogy az Art. nem ad felhatalmazást általános adatgyűjtésre illetve, hogy az egyes vizsgálatoknak nem lehet célja a vizsgált adózóval kapcsolatban álló személyek adatainak készletezése, magánszemély adózókról való információgyűjtés.

Az adóhatósági ellenőrzések célja a vizsgálat alá vont adózók esetleges mulasztásainak, jogsértésének megállapítása és szankcionálása. A vizsgálatok során elengedhetetlen azonban és a jogszabályokban meghatározott számlázási, könyvvezetési, nyilvántartás-vezetési kötelezettségből is fakad, hogy az eljáró revizorok az ellenőrzés alá vont adózóval kapcsolatban álló vevők, ügyfelek meghatározott adatait (pl.: név, cím) is megismerik. A vizsgálatok célja elsődlegesen tehát nem a partnerek adatainak megismerése, de ez automatikusan bekövetkezik.

Az adóhivatal szokásos ellenőrzési gyakorlatához tartozik - akár folytat, akár nem elektronikus kereskedelmi tevékenységet az ellenőrzés alá vont adózó -, hogy a legnagyobb partnerei bevallásait, tevékenységét is megvizsgálja az adóhatóság. Ilyenkor - vagy akár egy kapcsolódó ellenőrzés lefolytatásakor is - a partner bevallási adatainak vizsgálata során a revizorok felhasználják a másik ellenőrzés során az ügylettel kapcsolatban korábban megszerzett információkat (pl. adott ügylet mennyiségére, összegszerűségére, értékére vonatkozó adatok).

Ugyanezt az eljárást követte az adóhatóság a […] és […] esetében is, azaz az internetes aukciós–házak vizsgálata során bekért adatok felhasználásával az adózó partnerei közül kiválasztottaknál vizsgálatokat indított. Az adatokat az internetes kereskedelmi portáloktól az őket terhelő egyes adókötelezettségek teljesítésének ellenőrzése céljából és nem „készletezésre” kérték be az adóellenőrök.

Az ellenőrzés során megismert adatokat az Art. 90. § (6) bekezdés e) pontja alapján másodlagosan a vizsgált adózók partnereivel kapcsolatos vizsgálatszervezésre és kiválasztásra felhasználták, melyre az elnök megítélése szerint a törvény hivatkozott szakasza lehetőségét biztosít, de a megismert adatokból általános célú kiválasztást szolgáló adatbázis képzésre nem került sor.

III. Felhívásom alapján az elektronikus kereskedelem ellenőrzése során jogtalanul igényelt és kezelt adatokat, adatbázisokat töröltetése iránt intézkedett az APEH elnöke.

Az elnök véleménye szerint azonban az internetes aukciós–házaktól bekért, akár a számlákon szereplő (név, cím), akár az áfa analitikában kötelezően feltüntetendő adatok megismerésére az ellenőrzés lefolytatása érdekében az adóhatóság jogosult volt. Egy-egy ellenőrzés során megismert adatokat a vizsgált adózók partnereinél vizsgálatszervezésre és kiválasztásra – megfelelő revizori javaslat alapján - felhasználjuk, azonban *partner adatokból álló, általános célú kiválasztást szolgáló adatbázisképzésre nem került és nem kerül sor.*

Az APEH elnöke nem ért egyet azon ajánlásommal, hogy olyan adatkezelési szabályzat kialakítása lenne célszerű, mely szerint egy-egy adózó vizsgálatának befejezését követően további adatfeldolgozást az iratanyag tartalmán nem lehet végrehajtani, különösen más adózók kijelölésével kapcsolatban.

Az elnök álláspontja szerint *az adóhatóság az Art. 90. (6) bekezdés e) pontja alapján jogosult egy adott vizsgálat során megismert adatokat - akár a szerződéses üzleti partner adatait is - felhasználni kiválasztási tevékenységéhez.* Ennek hiányában az adóhatóság nem lenne jogosult az adózók közötti szerződéses kapcsolatok vizsgálati eredményeinek felhasználására, a mindkét partnerre kiható adójogi következmények megállapítására, azaz az ellenőrzéseket egymástól teljesen függetlenül, az összefüggések felhasználása nélkül kellene lefolytatnia, amely egyértelműen az eredményesség,

hatékonyság rovására illetve a kevésbé hatékony munkaerő kapacitás felhasználást idézne elő. *Amennyiben a kiválasztás során másik vizsgálat – jelen esetben az internetes kereskedelmi portálokat működtető társaságoknál lefolytatott ellenőrzés – adatait nem lehetne felhasználni, akkor rendkívül nehezen képzelhető el, hogy egy magánszemély vizsgálata esetén – a magánszemély önkéntes feltárása hiányában – bármilyen adat merülne fel pl. az internetes kereskedelmi tevékenységére vonatkozóan.*

Tájékoztatásul mellékelték az első fokú adóhatóság vezetőjének írt levél másolatát, melyben felhívta az elnök az első fokú adóhatóságot, hogy a […] hu […] Kft-nél lefolytatott vizsgálat során – az adóhatóság szándékán kívül – megismert regisztrációs adatokat töröljék.

Az APEH elnöke által írtakat elfogadom annak hangsúlyozásával, hogy az ellenőrzés során az adóhatóság rendelkezésére bocsátott iratanyagot, illetőleg az abban foglalt személyes adatokat az internetes kereskedelem szabályai betartásának ellenőrzésére használhatja fel az adóhatóság.

Budapest, 2009. augusztus 26.

Üdvözlettel:

Dr. Jóri András