

Az Alkotmánybíróság döntésének tájékoztató jelleggel közzétett, nem hivatalos szövege. A hivatalos közzétételre a Magyar Közlönyben, illetve az Alkotmánybíróság Határozatai című hivatalos lapban kerül sor.

III/413/2018.

Az Alkotmánybíróság tanácsa jogszabály alaptörvény-ellenességének megállapítására irányuló bírói kezdeményezés tárgyában meghozta a következő

határozatot:

Az Alkotmánybíróság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 2017. december 31. napjáig hatályos 100. § (4) bekezdése alaptörvény-ellenességének megállapítására és alkalmazhatóságának kizárására irányuló indítványt elutasítja.

Indokolás

I.

- [1] 1. A Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: közigazgatási bíróság) két bírója két-két esetben (a 15.K.27.039/2017/27., a 15.K.27.051/2017/27., a 17.K.27.047/2017/28. és a 17.K.27.005/2017/41. számú perekben) egyedi normakontroll eljárást kezdeményezett az Alkotmánybíróságnál az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *b*) pontja, valamint az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 25. § (1) bekezdése alapján. Az Alkotmánybíróság együttes vizsgálat és elbírálás végett az ügyeket egyesítette tárgyuk azonosságára való tekintettel.
- [2] 1.1. A bírói kezdeményezésekre okot adó ügyek lényege a következők szerint foglalható össze.
- [3] 1.2. Az elsőfokú adóhatóság pénzüsszeg kiutalása előtti ellenőrzést folytatott le általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben a jogi személyiséggel rendelkező adózókkal szemben. Az elsőfokú határozatokban az adózók terhére a következő időszakra átvihető követeléssel összefüggésben megállapított különbözetet, illetve jogosulatlan visszaigénylést tárt fel, és adóbírságot szabott ki az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) irányadó rendelkezései értelmében.
- [4] Az elsőfokú adóhatóság a tényállások tisztázása során felhasználta más adózókkal szemben lefolytatott kapcsolódó ellenőrzések iratanyagait is. Ezeket az iratanyagokat az adóhatóság zártan kezelte, azokat a jegyzőkönyvhöz nem mellékelte. A más

adózóknál lefolytatott vizsgálatok eredményeit az adózókat érintő részekben az ellenőrzést lezáró jegyzőkönyvekben, illetőleg a határozatokban ismertette az Art. 100. § (4) bekezdése értelmében. Az adózók fellebbezése nyomán eljárás másodfokú adóhatóság az elsőfokú határozatokat helybenhagyta.

- [5] 1.3. Az adózók felperesként kereseti kérelmeket terjesztettek elő a közigazgatási bíróságnál, amelyekben az első- és másodfokú adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérték. Kereseteikben előadták azt is, hogy az adóhatóság jogszerűtlenül korlátozta iratbetekintési jogukat. Érvelésük szerint a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogból ugyanis az vezethető le, hogy a kapcsolódó vizsgálat iratanyagát, amelyet az adóhatóság bizonyítékként vett figyelembe, az adózók teljes körűen meg kell, hogy ismerhessék az adóigazgatási eljárásban.
- [6] 2. A közigazgatási bíróság azelőtte a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) alapján folyamatban lévő négy közigazgatási pert felfüggesztette és mind a négy esetben az Alkotmánybírósághoz fordult. A bírói kezdeményezések értelmében az Art. 100. § (4) bekezdése sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdését (a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot) és az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdését (a jogorvoslathoz való jogot) a következők miatt.
- [7] 2.1. A támadott szabály azon oknál fogva sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdését az indítványokban előadottak szerint, hogy előfordulhat, az adóhatósági eljárás során rendelkezésre álló bizonyítékok közül esetlegesen nem kerül felhasználásra az adózók számára előnyös bizonyíték. Ez azért történhet meg, mert az adózók nem tudják kontrollálni, hogy az adóhatóság eleget tett-e az Art. 97. § (6) bekezdésének, miszerint az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. Az adózók a zártan kezelt iratokat, amelyek jellemzően adótitkot tartalmaznak, az adóhatósági eljárás során nem ismerhetik meg. Ezen iratoknak a megismerésére az adózóknak abban az esetben van lehetőségük, ha a jogerős másodfokú adóhatósági határozattal szemben keresetet indítanak, 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.
- [8] 2.2. A kezdeményező bíróság a támadott szabály alaptörvény-ellenességét azzal támasztotta alá az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése körében, hogy a felperesi nyilatkozat ellenére nem állítható általános érvénnyel, hogy a közigazgatási perben már évek óta jól működő gyakorlat által érvényesülne az adózó hatékony jogorvoslathoz való joga. Az adóhatósági eljárásoknak csak egy töredéke jut el a

peres szakaszba, vagyis azokban az esetekben, ahol az adózók nem indítanak közigazgatási pert az adóhatározat bírósági felülvizsgálata iránt, nem érvényesül a hatékony jogorvoslathoz való jog az elsőfokú határozattal szemben az Art. 100. § (4) bekezdésének rendelkezései miatt.

- [9] A bíróság álláspontja szerint jelen esetben konkurál egymással a hatékony jogorvoslathoz való jog, valamint a személyes adatok védelméhez való jog [Alaptörvény VI. cikk (2) bekezdése], amelyek közül a jogalkotó az Art. 100. § (4) bekezdésében lefektetett szabályozás alapján egyértelműen a személyes adatok védelméhez – konkrétan pedig az adótitokhoz – való jog védelmét helyezte előtérbe.
- [10] A közigazgatási bíróság arra is rámutatott, hogy amennyiben az Alkotmánybíróság az indítványnak helyt adna, a kezdeményező bíróságnak meg kellene állapítania az iratbetekintési jog sérelmét, a keresettel támadott határozatokat hatályon kívül kellene helyeznie és az iratbetekintés jogát a felperesek már a megismételt adóhatósági eljárásokban gyakorolhatnák. „Ezáltal mintegy helyrebillenne az egyensúly, és az adózó hatékony jogorvoslathoz való joga érvényre jutna már az elsőfokú adóhatósági eljárásban.”

II.

- [11] 1. Az Alaptörvény érintett rendelkezései:

„VI. cikk (1) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy magán- és családi életét, otthonát, kapcsolattartását és jó hírnevét tiszteletben tartsák.

(2) Mindenkinek joga van személyes adatai védelméhez, valamint a közérdekű adatok megismeréséhez és terjesztéséhez.”

„XXIV. cikk (1) 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) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.”

- [12] 2. Az Art. sérelmezett, 2017. december 31. napjáig hatályos rendelkezése:

„100. § (4) 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.”

III.

- [13] A bírói kezdeményezések alkalmasak az érdemi vizsgálatra az alábbiak szerint.
- [14] 1. Az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *b)* pontja alapján bírói kezdeményezésre az Alkotmánybíróság felülvizsgálja az egyedi ügyben alkalmazandó jogszabálynak az Alaptörvénnyel való összhangját. Ehhez képest az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdésének első mondata felülvizsgálati korlátozást fogalmaz meg. „Mindaddig, amíg az államadósság a teljes hazai össztermék felét meghaladja, az Alkotmánybíróság a 24. cikk (2) bekezdés *b)–e)* pontjában foglalt hatáskörében a központi költségvetésről, a központi költségvetés végrehajtásáról, a központi adónemekről, az illetékekről és járulékokról, a vámokról, valamint a helyi adók központi feltételeiről szóló törvények Alaptörvénnyel való összhangját kizárólag az élethez és az emberi méltósághoz való joggal, a személyes adatok védelméhez való joggal, a gondolat, a lelkiismeret és a vallás szabadságához való joggal vagy a magyar állampolgársághoz kapcsolódó jogokkal összefüggésben vizsgálhatja felül, és ezek sérelme miatt semmisítheti meg”.
- [15] A közigazgatási bíróság az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésének és XXVIII. cikk (7) bekezdésének a sérelmére alapította indítványát egy adószabállyal szemben. Az Alkotmánybíróság ezért saját hatáskörének a terjedelmét vizsgálta meg először.
- [16] Az adójogi normák közül az esik a hatásköri korlátozás alá, amely tartalmilag, azaz anyagi jogi értelemben hozzátartozik valamelyik adónem törvényi tényállásához függetlenül attól, hogy melyik jogforrásban található (lásd például: 22/2013. (VII. 19.) AB határozat, Indokolás [8]-[9]). Az adótényállás azokat az elemeket, törvényi szabályozási egységeket öleli fel, amelyek megvalósulása esetén anyagi jogi adókötelezettség keletkezik.
- [17] A jelen ügyben támadott norma az adózók iratbetekintési jogát korlátozó eljárási szabály, ami nem képezi részét központi vagy helyi adónem tartalmának, hiszen az adótényállás egyik elemére sem vonatkozik. Ennek megfelelően az Art. 100. § (4) bekezdése adóeljárást érintő kérdést szabályoz, és ezért nem áll az Alaptörvény 37. § (4) bekezdésének a hatálya alatt. Ebből következően az Alkotmánybíróság hatásköri korlátozás nélkül felülvizsgálhatta a támadott szabályt az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésének és XXVIII. cikk (7) bekezdésének állítólagos sérelme okán.
- [18] 2. Ezt követően az Alkotmánybíróság megvizsgálta, hogy a bírói indítványok megfelelnek-e az Abtv. 25. §-ában lefektetett kritériumoknak, amelyeket már több ügyben összefoglalt a testület (vö. 3058/2015. (III. 31.) AB végzés, Indokolás [8]–[24], 2/2016. (II. 8.) AB határozat, Indokolás [26]–[28], 3064/2016. (III. 22.) AB határozat, Indokolás [8]–[13]). Ezek alapján az Alkotmánybíróság megállapította, hogy a közigazgatási bíróság az eljárások felfüggesztése mellett végzésekben fordult az

Alkotmánybírósághoz, amelyekben konkrét, részletesen indokolt kérelmeket terjesztett elő mind a négy esetben.

- [19] Az Alkotmánybíróság – annak biztosítása érdekében, hogy a bírói kezdeményezés egyedi/konkrét normakontroll jellege megmaradjon – követelményként határozza meg, hogy olyan előírásról legyen szó, amelynek alkalmazásától a bíróság előtt fekvő egyedi ügy eldöntése függ, vagy amely a felek eljárási helyzetét lényegesen befolyásolja {lásd pl.: 3016/2016. (II. 2.) AB határozat, Indokolás [14]; 3049/2016. (III. 22.) AB határozat, Indokolás [19]}. A sérelmezett norma megfelel ezeknek a feltételeknek.
- [20] Bírói kezdeményezés esetében az ügyben alkalmazandónak tekintendő az a norma, amelyet ugyan a közigazgatási eljárásban a hatóság alkalmazott, de a közigazgatási határozatok bírói felülvizsgálata során a felperes peresített kérelmei között szerepel olyan előadás részeként, amely alátámasztja az alperesi határozat állítólagos jogszerűtlenségét, illetve amelyre tekintettel az eljáró bíróságnak a felülvizsgálatot le kell folytatnia. Ilyen esetekben ugyanis a bíróság „az előtte folyamatban levő egyedi ügy elbírálása során” alkalmazza a sérelmezett szabályt a közigazgatási perben. Ez kielégíti az Abtv. 25. § (1) bekezdésének bevezető, előbb idézett fordulataát. A bírói indítványok utaltak is arra, hogy a támadott norma miként billenti félre az egyensúlyt az elsőfokú adóhatósági határozatokkal szemben előterjesztett fellebbezések során. Ha az Art. 100. § (4) bekezdését nem kellene alkalmazniuk – szóltak az indítványok – az egyensúly már „helyrebillenne [...] az elsőfokú adóhatósági eljárásban”.
- [21] Mindezek miatt nem volt akadálya annak, hogy az Alkotmánybíróság a bírói kezdeményezésekben foglaltakat érdemben megvizsgálja.
- [22] 3. Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy a sérelmezett szabály – ahogyan az Art. egésze – 2018. január 1-jétől hatálytalan az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 138. §-a alapján. Ennek ellenére az Alkotmánybíróság a bírói kezdeményezéseket elbírálta, mert a folyamatban lévő ügyekben – ahogyan az előző pontban szerepel – még alkalmazandó normának minősül az Art. 100. § (4) bekezdése.

IV.

- [23] A bírói kezdeményezések nem megalapozottak.
- [24] 1. Az Alkotmánybíróság először azt vizsgálta, hogy a támadott szabály sérti-e az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdését. Ennek érdekében az Alkotmánybíróság áttekintette a tisztességes hatósági eljáráshoz való joggal és a titokvédelemmel kapcsolatos alaptörvényi rendelkezések tartalmát, feltárta a sérelmezett és az ahhoz szorosan kapcsolódó szabályozást, végül ütköztette azokat az Art. 100. § (4)

bekezdésével. Ezt követően bírálta el a támadott törvényi szabály alkotmányosságát az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésének függvényében.

- [25] 1.1. Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése értelmében „[m]indenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.” A „fair” avagy kiegyensúlyozott bírósági eljáráshoz való joggal kapcsolatban az Alkotmánybíróság kiterjedt gyakorlattal rendelkezik. A testület által kimunkált és következetesen érvényesített alkotmányos mérce értelmében a tisztességes bírósági eljárás követelménye „az eljárásjogi garanciák érvényesülését is felöleli, és egy olyan minőséget jelent, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembe vételével lehet csupán megítélni. Ebből következően egyes részletszabályok hiánya miatt éppúgy, mint valamennyi részletszabály megalkotásának dacára lehet egy eljárás méltánytalan, igazságtalan vagy nem tisztességes. Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint a tisztességes eljáráshoz való jog magában foglalja az alkotmányszövegben kifejezetten nem nevesített bírósághoz való jog valamennyi feltételét is” {7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [24]; legutóbb: 3027/2018. (II. 6.) AB határozat, Indokolás [13]}.
- [26] A „fair” bírósági eljáráshoz való jog mindazonáltal több részjogosítványból épül fel, amelyek egyike a fegyverek egyenlősége. A valamennyi peres eljárásban érvényesülő fegyveregyenlőség részjogosultságát a testület közvetlenül az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésére vezette vissza {34/2014. (XI. 14.) AB határozat, Indokolás [173]–[177]}.
- [27] Utalni kell arra is, hogy míg a bírósági eljárás kiegyensúlyozottságához fűződő jog abszolút, azaz korlátozhatatlan, addig az egyes részjogosultságok más alapjogok vagy alaptörvényi értékek viszonylatában a szükségesség/arányosság kritériumrendszerében érvényesülnek {lásd például: 34/2014. (XI. 14.) AB határozat, Indokolás [142]; 2/2017. (II. 10.) AB határozat, Indokolás [46]–[53]}.
- [28] Jogállami keretek között a „tisztességes” karakter minden közhatalom erejével felruházott eljárással szemben követelmény. Ezért a sajátosságok figyelembe vétele mellett, de a hatósági eljárásban is meg kell jelennie a „fair” eljárás követelményeinek, amely követelményeket az alapjogi jogalanyisággal rendelkező ügyfeleknek alanyi jogként, végső fokon alapjogként ki kell tudni kényszeríteni. E jogok érvényesíthetősége a hatóság működésének korlátja, jogszerű eljárásának pedig mércéje.
- [29] A fentiek szerinti jogállami követelményrendszernek a megnyilvánulása az, hogy az Alaptörvény XXIV. cikke önálló, az ügyintézés alapjogaként ismeri el a „fair” hatósági eljáráshoz való jogot. Az alapjogi jogvédelem kiterjed a hatóságok részrehajlás nélküli, tisztességes módon és ésszerű határidőn belüli ügyintézésére, a hatósági aktusok törvényben meghatározott indokolására [XXIV. cikk (1) bekezdés], valamint a közigazgatási jogkörben okozott kár megtérítésére [XXIV. cikk (2) bekezdés]. Az

Alkotmánybíróság jelen eljárásában meghozandó döntés alapja a XXIV. cikk (1) bekezdése szerinti tartalom.

- [30] 1.2. Szükséges emlékeztetni a hatósági eljárások sajátos jellemzőjére is. Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény hatálya alatt is fenntartotta azon megállapítását, miszerint „a hatósági eljárások a közhatalom birtokában lévő állami szerv által folytatott, célhoz kötött, vizsgálati jellegű eljárások” {165/2011. (XII. 20.) AB határozat, ABH 2011, 478, 520.; idézi: 3342/2012. (XI. 19.) AB határozat, Indokolás [13]}. Az idézett döntésben a testület a hivatalbóli eljárás sajátosságaival jellemezte a hatósági eljárást és a jogszabályokban megnyilvánuló közérdek közhatalom útján történő érvényesítését. Megállapította, hogy a kötelező vizsgálati jelleg különbözteti meg a közigazgatási eljárást a polgári, avagy a büntetőeljárás sajátosságaitól: a döntés alapját képező tényállást és annak valódiságát az eljárásban egyéni érdekelttség nélküli, de a köz érdekében fellépő hatóság köteles feltárni és bizonyítani. A közigazgatási szerv dönti el, hogy melyek a döntés meghozatalához szükséges, és melyek az irreleváns tényállási elemek. Jogállami körülmények között ugyanakkor a jogalkotó a közigazgatási hatósági eljárások esetében nem írhat elő a „*fair* eljáráshoz” való joggal ellentétes, az ügyfél és más érintett személy érdekeit teljes mértékben figyelmen kívül hagyó eljárási rendet [165/2011. (XII. 20.) AB határozat, ABH 2011, 478, 520.].
- [31] A közigazgatási szerv a jogalkalmazás során, a konkrét eljárásaiban sem hagyhatja figyelmen kívül az ügyfél jogait, egyidejűleg kell teljesítenie közérdekvédelmi és szubjektív jogvédelmi funkcióját.
- [32] Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény hatálya alatt is alapelveként kezelte a közigazgatás jognak alárendelt tevékenységére vonatkozó jogállami parancsot {5/2013. (II. 21.) AB határozat, Indokolás [37]; 24/2015. (VII. 7.) AB határozat, Indokolás [20]; 30/2017. (XI. 14.) AB határozat, Indokolás [85]}. Ellentétben a XXVIII. cikk (1) bekezdésének a tartalmával, a testület rendszerszintű, és a XXVIII. cikk (1) bekezdésének tartalmát meghatározó, abszolút jogot eleddig gyakorlatában nem azonosított a tisztességes ügyintézéshez való alapjog kapcsán. Ugyanakkor megállapította számos olyan, az alapjog tartalmához tartozó részjogosítvány – korábban törvényben garantált jog – alapjogi jellegét, amelyek az ügyfelet helyezik középpontba, és amelyek érvényesítése, a vizsgálati típusú hatósági eljárás alaki és anyagi hatékonyságát (gyorsaságát, szakszerűségét, törvényességét), összességében jognak alárendeltségét hivatottak szolgálni. E részjogosítványok a korlátozhatóság szempontjából az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése szerinti rezsim alá tartoznak.
- [33] Ilyen, az ésszerű határidőben meghozott döntéshez való részjogosítványként tekintett az Alkotmánybíróság a hatóság eljárásának időbeli dimenziójára {3/2014. (I. 21.) AB határozat, Indokolás [71]–[77]; 17/2015. (VI. 5.) AB határozat Indokolás [108]}. A hatósági eljárás alapjogilag is értékelt elemének minősítette a határozat közlését {6/2017. (III. 10.) AB határozat, Indokolás [37]–[39]} és a közlés módját {17/2015. (VI.

5.) AB határozat, Indokolás [109], megerősítette: 35/2015. (XII. 16.) AB határozat, Indokolás [27]}. Végül a testület a XXIV. cikk (1) bekezdésének részeként nevezte meg a fegyveregyenlőség jogát is az olyan hatósági eljárásokban, amelyek ellenérdekű ügyfelek részvételével zajlanak {10/2017. (V. 5.) AB határozat, Indokolás [61]–[63]}.

- [34] 1.3. A tisztességes hatósági eljárás követelménye egyetlen hatósági eljárásban sem sérülhet, jóllehet az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdéséből fakadó követelményrendszer eltérő lehet az egyes szakigazgatási eljárásokban, azok sajátosságaira tekintettel. Az Alaptörvényből levezethető követelményeknek tehát figyelemmel kell lenniük az egyes szakigazgatási eljárások speciális vonásaira.
- [35] A jelen eljárásban sérelmezett norma nem a bírósági eljárásra vonatkozik, hanem kifejezetten a közigazgatási hatósági eljárások egyik szakosított változatában, az adóigazgatási eljárásban érvényesül, amely ugyanakkor – a közigazgatási eljárásokra jellemző módon – vizsgálati típusú eljárást jelent az adóhatóság és az ellenőrzésre kiválasztott adózó viszonylatában. Összességében tehát az Alkotmánybíróságnak a jelen vizsgálata során nem az ellenérdekű felek viszonylatára épülő bírósági peres eljárásokra vonatkozó XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti mércét kellett alkalmaznia. A jelen ügy keretei között azt kellett megítélni, hogy az iratbetekintéshez való jog visszavezethető-e az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésére. Igenlő válasz esetén annak a titokvédelmet szolgáló Art. 100. § (4) bekezdés szerinti korlátozása összhangban áll-e a tisztességes hatósági eljáráshoz való joggal.
- [36] 2. Az iratbetekintés ahhoz a követelményhez igazodik, hogy az ügyfél jogait gyakorolni, kötelezettségeit teljesíteni tudja. A vizsgálati típusú eljárásokban e jog biztosítja, hogy a hatóság jogi álláspontjával szemben az ügyfél szükség szerint ki tudja alakítani a nyilatkozatai, észrevételei, indítványai tartalmát, a hivatalból indított, felelősséget megállapító hatósági eljárásokban pedig védekezését. Ennek megfelelően a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog szerves részét képezi a nyilatkozattételhez és – olyan szakigazgatási eljárásokban, amelyek retrospektív szemléletű ellenőrzést folytatnak le és bírság kiszabásához is vezethetnek – a védekezéshez való jog. E nyilatkozattételhez és védekezéshez való jog érvényesülése feltételezi, hogy az ügyfél (adózó) megismerhesse a hatóság bizonyítási eljárását, az annak keretében beszerzett okirati és egyéb bizonyítékokat, amelyekre a hatóság az ügyfelet érintő döntéseit alapozza.
- [37] A megismerés hiánya az adott esetben akár ki is zárhatja, hogy az ügyfél már az eljárás folyamán észrevételt tehessen a tényállás feltáratlanságára, avagy a későbbiekben a hatósági határozat iratellenességére. Márpedig az Alaptörvény emberképével nem áll összhangban az a hatósági működés, amelyben az ügyfél a hatóság közérdekvédelmének „elszenvedője”, avagy amelyben a szubjektív jogvédelem méltatlanul háttérbe szorul. Következésképpen az iratbetekintés törvényben biztosított jogának a sérelme annyiban jelenti a tisztességes hatósági

eljáráshoz való alapjog korlátozását, amennyiben az ügyfél (adózó) nyilatkozattételhez és védekezéshez való jogát csorbítja. Az iratbetekintés a közigazgatási szerv jogszerű működésének egyik törvényi garanciája és emellett az ügyfelek hatósági eljárásban való hatékony részvételének lehetőségét alapozza meg. Emiatt a nyilatkozattételhez és védekezéshez való jogon keresztül a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog értelmezési tartományához is szükségképpen hozzátartozik.

- [38] 3. A továbbiakban az Alkotmánybíróság az iratbetekintési jog korlátozását lehetővé tevő titokvédelmi szabályozás tartalmát vizsgálta.
- [39] 3.1. A titokvédelem a jogrendben olyan anyagi és eljárási garanciarendszert alkot, amely a személy(ek) bizonyos ismereteinek, a jogi személy működése során szerzett tapasztalatainak a közösségtől való távoltartását biztosítja mindaddig, amíg azt a személy, jogi személy szükségesnek ítéli. A jogi védelem tárgya tehát meghatározott adatok, „titkok” feletti rendelkezés lehetősége. A természetes és jogi személyek esetében a megőrizni kívánt tudattartalom, a „titok” a magánélet részét képezi. Abba a szférába tartozik, amely a közösség, az állam, illetve a közhatalom előtt csak meghatározott körülmények között, a szükségesség indokolt és elfogadható esetében és a szükségesség által feltétlenül diktált arányban nyílik meg.
- [40] A jogrend számtalan adat, ismeret feletti rendelkezési jogot véd. Sajátos logikája szerint értékeli és részesíti védelemben a magántitkot, a levéltitkot, az orvosi, a gyónási és az ügyvédi titkot. Garantálja az üzleti titok, a know-how közösség előli, vagy sokkal inkább a piac más szereplői előtti megőrzését. Hasonló okok szólnak a gazdasági jogban védett, úgynevezett gazdasági titkok, ezen belül a banktitok, értékpapírtitok, avagy biztosítási titok védelme mellett. A teljesség kedvéért érdemes utalni arra is, hogy a korábban államtitoknak és szolgálati titoknak minősített adatösszességek annak a megfontolásnak a mentén kerültek új rezsim alá, hogy azok zártan kezelését a közösség érdeke és nem az állam sajátos, a közösségtől elkülönült érdeke indokolja.
- [41] Összességében megállapítható, hogy e tudattartalmak, sajátos információk és adatok több jogág általi védelme az állammal, a közhatalommal szemben is érvényesíthető, ugyanakkor a magánjogi, gazdasági és a piaci szereplők közötti viszonyrendszerben is védettséget élveznek.
- [42] Az Alkotmánybíróság több döntésében megállapította, hogy az Alaptörvény VI. cikke a magánszférát szélesebb körben védi, mint az előző Alkotmány és a két alkotmányszöveg közti eltérések nem zárják ki a korábbi határozatokban lefektetett elvek megfelelő alkalmazását {3038/2014. (III. 13.) AB határozat, Indokolás [17]; megerősítette: 29/2014. (IX. 30.) AB határozat, Indokolás [33]}. A VI. cikk a lényegét tekintve »titokvédelmi szabály« {28/2014. (IX. 29.) AB határozat, Indokolás [19]}. „[á]tfogóan védi a magánszférát, amelybe az egyes nevesített jogosultságokon – így a

magánélet és a kapcsolattartás tiszteletben tartásához való jogon – keresztül a magántitok, levéltitok védelme is beletartozik” {3312/2017. (XI. 30.) AB határozat, Indokolás [28]}.

- [43] A gazdasági tevékenységre visszavezethető közteherviseléssel áll kapcsolatban az adótitok. Az Alkotmánybíróság – az Alkotmány 59. § (1) bekezdéséhez fűzött értelmezése során – megállapította, hogy „[a]z adótitok szabályozásának elsődleges indoka a magántitok és az üzleti titok védelme. Az adótitok célja, hogy az adózói magánszférát érintő, viszonylag nagyszámú adat ne juthasson illetéktelen személy tudomására. Az adótitok szigorú szabályozása, az adóadatoknak a nyilvánosság és általában harmadik személy elől történő elzárása biztosíték, mert az adóhatóság szükségszerűen igen fontos adatok birtokába jut a bevallások, az adatszolgáltatás és az ellenőrzés útján. Az adótitok megsértését a jogrendszer végső soron büntetőjogi felelősség megállapításának lehetőségével is szankcionálja. Az adótitok megőrzésére mindazok kötelesek, akik az adóadatok feldolgozása, az adó és előleg levonása stb. során adózást érintő adótitok birtokába kerülnek” [26/2004. (VII. 7.) AB határozat, ABH 2004, 398, 421].
- [44] 3.2. Ugyanakkor utalni kell arra a tényre is, hogy az adótitok és az adózók alanyi köre nem szűkül a természetes személyekre, ezért az Alkotmánybíróságnak azt is vizsgálnia kellett, hogy az Alaptörvény VI. cikk (1) bekezdésének a részét képező magántitok-védelem az emberen kívül megilleti-e a nem természetes személyeket is. Kiemelendő, hogy mindegyik bírói indítványban, amely a jelen ügy alapját képezi, jogi személyiséggel rendelkező szervezet szerepel felperesként a perben.
- [45] Az Alaptörvény I. cikk (4) bekezdése szerint a törvény alapján létrehozott jogalanyok számára is biztosítottak azok az alapvető jogok, valamint őket is terhelik azok a kötelezettségek, amelyek természetüknél fogva nem csak az emberre vonatkoznak. Ennek megfelelően az Alkotmánybíróság azt vizsgálta, hogy az Alaptörvény VI. cikk (1) bekezdésében lefektetett – a magánszférához való jog részét képező – titokvédelmi szabály védi-e a szervezetek adótitkait.
- [46] A magánszférához való jogot és annak építőelemeit, mint amilyen például a titokvédelem, az Alkotmánybíróság az emberi méltósághoz való joggal kapcsolta össze. „A 32/2013. (XI. 22.) AB határozatban foglaltak szerint: [...] »A magánszféra lényege tekintetében azonban továbbra is fenntartható az Alkotmánybíróság korábbi gyakorlatában megfogalmazott – a magánélet fogalmának esszenciáját jelentő, általános érvényű – megállapítás, miszerint a magánszféra lényegi fogalmi eleme, hogy az érintett akarata ellenére mások oda ne hatolhassanak be, illetőleg be se tekinthessenek [36/2005. (X. 5.) AB határozat, ABH 2005, 390, 400.]«” {idézi: 3312/2017. (XI. 30.) AB határozat, Indokolás [27]}.
- [47] Értelemszerű, hogy a szervezetek nem hivatkozhatnak az emberi minőséget kifejező alapjogokra, ahogyan azt az Alaptörvény I. cikk (4) bekezdése kifejezésre is juttatja. Ezzel szemben a szervezetek is jogot formálhatnak arra, hogy tevékenységükkel

összefüggő, adójogi kötelezettségeikkel kapcsolatos adataikat fő szabály szerint akaratuk ellenére mások ne ismerhessék meg, azaz a jog által létrehozott személyeket is megilleti az adótitok-védelem. Az adótitok fogalma semleges a titokgazda személye szempontjából. A természetes személyeket és a szervezeteket e minőségükre való tekintet nélkül egyaránt azért illeti meg, mert adózói minőségben jelennek meg az adójogviszonyokban. Mindkét alanyi kör végezhet adóköteles tevékenységet, ami kapcsán olyan információk keletkeznek, amelyek titokban tartása érdekükben áll; amelyek felett ők/ezek rendelkeznek döntésük szerint. Ahogy arra a 165/2011. (XII. 20.) AB határozat a médiatartalom-szolgáltató jogi személyek esetében utalt, az adótitok is olyan információk összessége, amely – az üzleti titkokkal együtt – a gazdálkodó szervezet gazdasági, pénzügyi stratégiájának, döntéseinek megalapozását szolgálja. Az ilyen információk illetéktelen feltárása, nyilvánosságra hozatala gazdasági hátrányt jelenthet. [ABH 2011, 478, 531.] Az adózással kapcsolatos titokvédelmi szabályok tehát – az üzleti titkokkal együtt – a magántitok védelméhez való alkotmányos jogban gyökereznek.

- [48] Összességében tehát az Alaptörvény VI. cikk (1) bekezdésének a szövegezése nem arra irányul, hogy az Alkotmány 59. § (1) bekezdésére visszavezetett titokvédelmi szabályozás hatálya alól kirekessze a szervezeteket.
- [49] 3.3. Az iratbetekintési jog és annak titokvédelemre tekintettel történő korlátozása törvényi szinten széles körben alkalmazott megoldás.
- [50] A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) az eljárási alapelvek egyikeként rendelkezett az iratbetekintési jogról. [Ket. 5. § (4) bekezdés; a részletszabályokat lásd: Ket. 68–69/B. §] A Ket. helyébe lépő, az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (a továbbiakban: Ákr.) szintén biztosítja az iratbetekintési jogot (Ákr. 33–34. §), jóllehet az adatkezelés szabályai között a hatóság kötelezettségévé teszi a védett titkok megőrzését (Ákr. 27. §).
- [51] Ehhez képest az adóigazgatási eljárásra azonban az Art. hatálya alatt sem a Ket. iratbetekintési szabályait kellett alkalmazni, hanem az Art. *lex specialis* rendelkezéseit. Az Art. hatályon kívül helyezését követően a hatályos jog részeként az Air. 42–43. §-ai szólnak az iratbetekintésről az adóigazgatási eljárásban. Az Air. 43. § (1) bekezdés *g*) pontja szerint nem lehet betekinteni az iratnak azon részébe, amelynek megismerése a más személyre vonatkozó, adótitkot érintő rendelkezésbe ütközik.
- [52] Az adóigazgatási eljárást szabályozó kódex 2017. december 31-ig az Art. volt, amelynek 12. § (1) bekezdése kiemelt adózói jogként nevesítette az iratbetekintést. Az iratbetekintési jog adótitokra tekintettel történő korlátozása az Art. 12. §-ának szabályai között szerepelt a kódex kihirdetésétől kezdve. Az adózó nem tekinthetett be az iratnak azon részébe, amelynek megismerése a más személyre vonatkozó, adótitkot érintő rendelkezésbe ütközik.

- [53] Az adóhatóság hatáskörében eljárva az ellenőrzés során az adózóval szerződéses kapcsolatban álló más adózónál kapcsolódó vizsgálatot végezhet [Art. 98. § (1) bekezdés *h*) pont]. A kapcsolódó vizsgálat az Art. 92. § (11) bekezdése értelmében az ellenőrzés azon esete, amikor az adóhatóság az ellenőrzésre eredetileg kiválasztott adózó ellenőrzése során a tényállás tisztázása érdekében más adózó ellenőrzését rendeli el. A kapcsolódó vizsgálat célja az alapügy, azaz az eredeti ellenőrzéssel érintett adózó ügyének a tisztázása, a tényállás alapos feltárása. Az előbbi bekezdés második mondata értelmében a kapcsolódó vizsgálat egy tekintet alá esett az adózónál vagy a vele szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózónál már folyamatban lévő ellenőrzés, ha annak eredménye a tényállás tisztázásához volt szükséges.
- [54] A kapcsolódó vizsgálat iratanyagába való betekintés korlátját az Art. a kihirdetésétől kezdve tartalmazta. A bírói indítvánnyal támadott normaszöveg szerint „ha az adóhatóság a vizsgálat megállapításait más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményével vagy ennek során beszerzett adatokkal, bizonyítékokkal támasztja alá, az erről szóló jegyzőkönyvnek, határozatnak, illetve a kapcsolódó vizsgálat során feltárt adatoknak, bizonyítékoknak adózót érintő részét az adózóval részletesen ismertetni kell.” Következésképpen csak akkor kell ismertetni a kapcsolódó vizsgálat során feltárt adatokat az adózóval, ha a vizsgálat megállapításait azokkal támasztja alá az adóhatóság, tehát felhasználja azokat az adózóval szembeni megállapítások alátámasztására. Ebben az esetben az ismertetéssel szembeni követelmény, hogy részletes, azaz alapos legyen. A hatályos jogban az Air. 97. § (3) bekezdése tartalmaz az előbbivel szó szerint megegyező rendelkezést.
- [55] A kapcsolódó vizsgálat iratanyagának a felhasználására is irányadó volt az Art. 97. § (6) bekezdése, miszerint „[a]z adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni.” Az Art. – az adóellenőrzés foganatosításakor hatályos – fogalom-meghatározása szerint „[a]dótitok az adózást érintő tény, adat, körülmény, határozat, végzés, igazolás vagy más irat [Art. 53. § (1) bekezdés]. Az adóhatóságot a hivatali eljárása során tudomására jutott minden irat, adat, tény, körülmény tekintetében titoktartási kötelezettség terheli. Az adótitok csak alapos okkal használható fel. Ezek közé tartozik például a felhasználás, ha adó vagy költségvetési támogatás ellenőrzését, az adóhatóság hatáskörébe tartozó eljárás megindítását, lefolytatását szolgálja, törvény előírja vagy megengedi. [Art. 53. § (2) és (3) bekezdés, 54. § (1) bekezdés *a*)–*b*) pontja]
- [56] Az Alaptörvényben elismert tisztességes hatósági eljárás joga, valamint a törvényi szabályozás áttekintése alapján megállapítható, hogy az adóhatóság kettős elvárással szembesül az adóigazgatási eljárásban: közérdekű közhatalmi tevékenysége körében úgy kell a közpénzek hatékony behajtásáról gondoskodnia (közérdekvédelmi funkció), hogy eközben eljárása biztosítsa az ügyfél részvételi jogait, és garantálja az

üggyfél, valamint harmadik személyek (alap)jogainak érvényesülését is (szubjektív jogvédelem).

- [57] 4. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése szerinti alapjog alanya a fentiekben kifejtettek szerint az üggyfél, azaz az a természetes vagy jogi személy, illetve szervezet, akinek/amelynek a jogát vagy jogos érdekét az ügy közvetlenül érinti. Adóigazgatási eljárásban az üggyfél az adózó. E jog kötelezettje a közigazgatási hatóság; adóigazgatási eljárásban az adóhatóság. Az alapjog rendeltetése, hogy üggyfélközponjú megközelítésben biztosítsa a közérdek és a szubjektív jogvédelem közötti egyensúlyt, az anyagi jog érvényesülését, végső fokon a hatóság jogszerű működését. Tartalmát tekintve a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog magában foglalja azokat a részjogosítványokat, amelyek az üggyfél részvételi jogainak biztosítása megkövetel. Összetevői közé tartozik ezért egyebek mellett a nyilatkozattétel és a szankció-megállapítással végződő közigazgatási eljárásokban a hatékony védekezéshez való jog. Mindkettő feltételezi az üggyfélnyilvánosságához tartozó jogok érvényesülését.
- [58] A jelen eljárással érintett iratbetekintési jogot magában foglaló nyilatkozattételhez és védekezéshez való jog is korlátozható azonban az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdésében lefektetett tesztnek megfelelően. Eszerint: „[a]lapvető 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”.
- [59] 4.1. Normakontroll eljárásban az Alkotmánybíróság azt vizsgálja meg, hogy megfelel-e a sérelmezett rendelkezés tartalma a szükségességi-arányossági tesztnek. Ehhez azt kellett mérlegelnie, hogy az ellenőrzés alá vont adózó hatékony védekezéshez való jogát – amely a tisztességes hatósági eljárás részjogosítványa – mennyiben korlátozhatja a kapcsolódó ellenőrzéssel érintett másik adózó magántitokhoz való alapjoga. Az Alkotmánybíróság normakontroll eljárásában tehát azt vizsgálta, hogy a tisztességes hatósági eljárásra vonatkozó törvényi szabályozás egyik építőeleme *in abstracto* korlátozható-e úgy, ahogyan az az Art. 100. § (4) bekezdéséből következik.
- [60] Az adózó irat-betekintési jogának a korlátozását az Alaptörvény VI. cikk (1) bekezdésére visszavezethető magántitok védelme tette *szükségessé*. A kapcsolódó vizsgálat iratanyaga a kapcsolódó vizsgálat hatálya alatt álló adózók adótitkait olyan körben tartalmazhatja, amely megismeréséhez joga vagy jogos érdeke nem fűződhet az ellenőrzés hatálya alatt álló adózónak. Egyfelől azért nem, mert a kapcsolódó vizsgálat nem feltétlenül tár fel az alapellenőrzés szempontjából új, releváns adatot. Másfelől azért nem, mert a kapcsolódó vizsgálat az alapellenőrzéssel érintett tényállás feltárásához szükséges információknál több adatot, bizonyítékot is rögzíthet, amelyet az adóhatóság nem használ fel az adózóval szembeni megállapítások alátámasztására. Ez utóbbi eset főként akkor fordulhat elő, amikor az adózóval

szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózónál már folyamatban lévő ellenőrzés minősül kapcsolódó ellenőrzésnek az Art. 92. § (11) bekezdés második mondata alapján. Ezeknek a magán- és/vagy adótitkoknak a megismerésére az ellenőrzésre kiválasztott adózó jogot nem formálhat, mert ezek nem érintik azt az adójogviszonyt, amelyben az adózó szerepel. Ebből az következik, hogy az irat-betekintési jog korlátozása szükséges a magántitkokhoz való jogra tekintettel.

- [61] 4.2. Az irat-betekintési jogot az Art. 100. § (4) bekezdése arányos mértékben korlátozta. A fentiekben megállapítottak értelmében az adóhatóság vizsgálati típusú eljárásához épp úgy hozzátartozik az adókötelezettségek hatékony érvényesítése (közhatalmi funkció), mint az adózók jogainak a tiszteletben tartása (egyéni jog- és érdekvédelmi funkció). Köteles a tényállást tisztázni, miközben az adózók javára szolgáló tényeket is fel kell tárnia, és meg kell őriznie a megismert titkokat.
- [62] Az Alkotmánybíróság rámutat arra, hogy a támadott szabályozás teljes körű érvényesülése nem okoz jog- vagy érdeksérelmet az adózónak. Az adóhatóság ugyanis köteles a kapcsolódó vizsgálat felhasznált anyagát az adózóra vonatkozó részében részletesen ismertetni, így az adózónak a szankció kiszabását lehetővé tevő adóigazgatási eljárásban módjában áll érdemi védekezését előkészíteni, tehát a védekezéshez való alapjogát hatékonyan tudja gyakorolni. Az adózó joga akkor szenvedne csorbát, ha - az Art. 100. § (4) bekezdésének a megsértésével - az adóhatóság nem ismertetné részletesen a kapcsolódó vizsgálat során feltárt és felhasznált adatoknak, bizonyítékoknak adózót érintő részét. A jogállami működés keretei között a jogbiztonság alkotmányos elve nem építhető arra a vélelemre, hogy a hatóságok jogsértéssel hozzák meg döntéseiket. Ugyanakkor nem zárható ki jogállami működés keretei között sem, hogy egyes ügyekben a hatóságok jogszerűtlenül járnak el. Ezért alkotmányos követelmény és alapjog, hogy a jogsérelem jogorvoslati úton orvosolható legyen.
- [63] 4.3. Összességében az Alkotmánybíróság azt állapította meg, hogy a nyilatkozattétel és védekezés a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogra visszavezethető részjogosultság. Ennek iratbetekintésen keresztül történő korlátozása szükségesnek és arányosnak minősül az Alaptörvény VI. cikk (1) bekezdése részét képező, minden érintett személyt megillető adótitok-védelemre tekintettel.

V.

- [64] 1. A bírói kezdeményezés alapján vizsgálni kellett azt is, hogy a támadott szabály sérti-e az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdését. Ennek érdekében az Alkotmánybíróság áttekintette a jogorvoslathoz való joggal és a normához fűzött bírói jogértelmezéssel kapcsolatos releváns gyakorlatát.

- [65] 1.1. Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerint a jogorvoslathoz való jog mindenkinek jogot biztosít ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely jogát vagy jogos érdekét sérti. Az Alkotmánybíróság a jogorvoslathoz való jog tartalmát kifejezetten adóhatározatokkal összefüggésben is és más vonatkozásokban is vizsgálta már.
- [66] Ezek szerint „a jogorvoslathoz való jog lényegi tartalma a jogalkotótól azt követeli meg, hogy a hatóságok érdemi, ügydöntő határozatai tekintetében tegye lehetővé a valamely más szervhez, vagy ugyanazon szervezeten belüli magasabb fórumhoz fordulás lehetőségét [5/1992. (I. 30.) AB határozat, ABH 1992, 27, 31.; 22/1995. (III. 31.) AB határozat, ABH 1995, 108, 109.]. Az Alkotmánybíróság szerint a jogorvoslat biztosításának követelménye az érdemi határozatokra vonatkozik. Annak vizsgálata során, hogy mely döntés minősül ilyennek, a döntés tárgya és a személyre gyakorolt hatása a meghatározó, vagyis az, hogy az érintett helyzetét, jogait a döntés lényegesen befolyásolta-e [részletesen például 1636/D/ 1991. AB határozat, ABH 1992, 515, 516.; 5/1992. (I. 30.) AB határozat, ABH 1992, 27, 31.; 4/1993. (II. 12.) AB határozat, ABH 1993, 48, 74.; 46/2003. (X. 16.) AB határozat, ABH 2003, 488, 502.]. Abban is egyértelmű a gyakorlat, hogy a jogorvoslathoz való jogból mint alapjogból az adott hatósági, illetve bírósági döntés ellen biztosított rendes jogorvoslati eszközök igénybevétele következik (1319/B/1993. AB határozat, ABH 1994, 690, 691.)” {9/2013. (III. 6.) AB határozat, Indokolás [28]; megerősítette: 20/2015. (VI. 16.) AB határozat, Indokolás [16]}.
- [67] Az Alkotmánybíróság a 2/2013. (I. 23.) AB határozatában rámutatott arra, hogy a jogorvoslathoz való jog érvényesülésének két eleme van: egyrészt, hogy a jogorvoslati fórumrendszer igénybevitelét nem gátolják-e jogszabályi előírások, másrészt, hogy milyen a jogorvoslat terjedelme, azaz teljes körűsége, illetve korlátozottsága {2/2013. (I. 23.) AB határozat, Indokolás [35] és [37]; megerősítette: 22/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [82]}.
- [68] Szükséges ismét utalni arra, hogy „[a]z Alaptörvény nem tartalmaz előírást arra vonatkozóan, hogy hogyan épüljön fel hazánkban a jogorvoslat rendszere. A jogalkotó a különböző eljárásokra irányadó törvényi szabályozásokban határozza meg az igénybe vehető jogorvoslati lehetőségeket és azok igénybevitelének a módját. Nem található az Alaptörvényben rögzített követelmény azzal kapcsolatosan sem, hogy a jogorvoslati fórumrendszer hány fokon biztosítsa az érintett alapjog gyakorlását. Ennek megfelelően a jogorvoslati eljárás egyfokú kialakítása az Alaptörvény kívánalmainak teljességgel eleget tesz” {22/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [95]}.
- [69] Az Alaptörvényből azonban a jogorvoslati jog nyújtotta jogvédelem hatékonyságának az igénye következik, vagyis hogy képes legyen a döntés által okozott sérelem orvoslására. Ezt az Alkotmánybíróság úgy fogalmazta meg, hogy „[m]inden jogorvoslat lényegi, immanens eleme továbbá a jogorvoslás lehetősége, vagyis a

jogorvoslat fogalmilag és szubsztanciálisan tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát {9/2017. (IV. 18.) AB határozat, Indokolás [20]}. Nem az következik azonban a XXVIII. cikk (7) bekezdéséből, hogy „a jogorvoslatot elbíráló szervnek a kérelemnek minden körülmények között helyt kell adnia, az azonban feltétlenül, hogy az eljárási szabályok által meghatározott keretek között a jogorvoslati eljárást lefolytassák és a jogorvoslati kérelemben írtakat a jogszabályban foglaltak szerint érdemben megvizsgálják” {9/2017. (IV. 18.) AB határozat, Indokolás [21]}.

- [70] Végül az Alkotmánybíróság egyik legutóbbi döntésében megállapította azt is, hogy a hatékony jogorvoslatnak nem feltétlenül a közigazgatás szervezetrendszerén belül kell megvalósulnia. „A nem támogató vélemény az államigazgatás körében eljáró hatóságokat köti (ellenkező esetben nem lehetne önkormányzati hatáskörnek tekinteni), azonban a bíróság előtt már eredményesen vitatható. A bírónak van lehetősége arra, hogy jogszabálysértés esetén a polgármester véleményét érdemben felülvizsgálja, ugyanis a bírósági felülvizsgálat nem csak az ügy érdemében hozott döntésre terjed ki, hanem az azt megalapozó településképi véleményre is” {3148/2018. (V. 7.) AB határozat, Indokolás [31]}. Ezzel az indokolással utasította el az Alkotmánybíróság az előbbi ügyben azt a bírói kezdeményezést, amely az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésének a sérelmét állította.
- [71] Az Alkotmánybíróság emlékeztet arra, hogy a jogorvoslathoz való jog sérelmét az indítványok a jelen ügyben is abban jelölték meg, hogy az elsőfokú közigazgatási döntéssel szemben nincs hatékony jogorvoslati lehetőség a közigazgatási szervezetrendszeren belül fellebbezés formájában a támadott norma tartalma következtében. Azt is előadták továbbá, hogy a bírósághoz fordulás biztosítja a hatékony jogorvoslatot. Ezen indítványi elemek tükrében összefoglalva a fentieket, az Alkotmánybíróság állandó gyakorlatából a következő megállapítások vonhatók le a konkrét ügyre vonatkoztatva:
- [72] Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdéséből az a követelmény vezethető le alapjogként, hogy az alkotmányjogi értelemben vett érdemi adóhatósági döntéssel szemben legalább egy rendes jogorvoslati lehetőség az adózók rendelkezésére álljon, amely abban az értelemben hatékony jogorvoslatot biztosít számukra, hogy másik szervezeti egységhez vagy szervhez fordulhatnak, igénybevételét nem gátolják jogszabályi előírások és a jogorvoslatot elbíráló fórum megfelelő hatáskörrel (döntési lehetőségekkel) rendelkezik orvosolni a hatósági jogsértést. Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdését tehát kielégíti az a jogorvoslati rezsím, amely a jogorvoslati rendszerben legalább egy ponton az előbbieknél megfelelő jogorvoslati eszközt, fórumot és hatáskört intézményesít.
- [73] Nem vezethető le az Alaptörvényből az, hogy az adóhatósági döntéssel szemben az előbbieket a közigazgatási szervezetrendszeren belül köteles biztosítani a jogalkotó. A jogorvoslathoz való jog sérelmére önmagában az nem vezet, hogy az adekvát jogorvoslati eszközt, fórumot és hatáskört a bírósághoz fordulás, azaz a közigazgatási

határozatok bírósági felülvizsgálata iránti kérelem (keresetlevél) benyújtása testesíti meg. Ezen bírósági eljárás minőségével kapcsolatos kritériumok, amelyek a kiegyensúlyozott, „tiszteséges” bírósági eljárás biztosítékát jelentik, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdéséből vezethetők le, nem pedig a jogorvoslathoz való jogból {a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog tartalmával kapcsolatban lásd például: 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [23]–[34]; 3027/2018. (II. 6.) AB határozat, Indokolás [13]–[27]}.

- [74] 1.2. Annak érdekében, hogy az Alkotmánybíróság feltárja a jogorvoslathoz való jog sérelmét, avagy éppen annak érvényesülését állapítsa meg, figyelembe vette az adóhatósági határozatok bírósági felülvizsgálata során követett bírósági gyakorlatot.
- [75] Az adótitok közigazgatási perben való megismerhetőségével kapcsolatos bírói gyakorlatot a Kúria 1/2013. számú KMJE határozata (a továbbiakban: KMJE) egységesítette. Eszerint „a közigazgatási perekben a felek részére a bíróság által felülvizsgált határozatokban felhasznált adótitok teljes körű megismerését biztosítani kell. Amennyiben ezt nem teszik lehetővé, úgy a meg nem ismerhető adótitok bizonyítékként nem használható fel” (KMJE rendelkező rész harmadik és negyedik mondata).
- [76] A KMJE indokolása szerint a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog megköveteli a felek részére biztosítandó esélyegyenlőséget, azaz – IV.1.1. pontban ismertetett alkotmánybírósági értelmezéssel összhangban – a fegyverek egyenlőségét az adóperben. A KMJE indokolása úgy folytatódik, hogy a közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálatára irányuló per nem dönthető el érdemben olyan bizonyítékok alapján, amelyekről a bíróság nem tud számot adni, melyeket a peres eljárás során a felek valamelyike, vagy akár egyike sem tekinthetett, vagy tekinthetett volna meg (KMJE Indokolás V. pont hetedik és nyolcadik bekezdése).
- [77] 2. A jogorvoslathoz való jog tartalmából és az adótitok adóperben való megismerhetőségéből kifolyólag az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az Art. 100. § (4) bekezdése nem áll ellentétben a jogorvoslathoz való joggal.
- [78] Amint arra az Alkotmánybíróság fentebb rámutatott: nem vezet a jogorvoslathoz való jog sérelmére önmagában az, hogy az adekvát jogorvoslati eszközt, fórumot és hatáskört a bírósághoz fordulás, azaz a közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálata iránti kérelem (keresetlevél) benyújtása testesíti meg. Az azonban követelmény, hogy legalább egy ponton rendelkezésre álljon a hatékony jogorvoslathoz való jogot kielégítő jogorvoslati lehetőség az adózók számára. Ezt a követelményt a jogorvoslati fórumrendszer biztosítja. E fórumrendszer ugyanis egy több elemből összeállított hálót alkot, amelynek a maga egészében kell alkalmazniak lennie arra, hogy kiszűrje a jogállami keretek között is előforduló jogszerűtlen hatósági döntéseket.

- [79] A KMJE tartalma a támadott normához, a joggyakorlat egységesítésének szándékával fűzött értelmezés. A keresetlevelet előterjesztő felperes jogosult a peranyag részét képező adótitok megismerésére. Az Art. 100. § (4) bekezdése nem vezet ahhoz, hogy az adózók a jogorvoslati fórumrendszer minden pontján csak az adóhatóság szűrőjén keresztül ismerhetik meg a zártan kezelt iratok tartalmát. Ez a szabály nem gátolja, hogy a bírósági eljárásban a felperesek saját maguk vagy képviselőik útján is tanulmányozhassák az adótitkokat is tartalmazó iratokat. Ennek következtében az adózók felperesi minőségükben a peranyag teljes körű ismeretének a birtokába kerülhetnek.
- [80] Ismét rámutat az Alkotmánybíróság arra, hogy a jogorvoslathoz való jog tényleges érvényesülését az adóigazgatási eljárásban is csak akkor érinti a sérelmezett norma, ha az adóhatóság jogszerűtlenül jár el. A támadott szabály azonban nem lehetetleníti el, hogy az adózók hatékony jogorvoslatot nyerjenek az adóperben vagy úgy, hogy a bíróság levonja az ügy érdemére is kiható súlyos eljárási szabálysértés jogkövetkezményeit, vagy úgy, hogy a ténylegesen meg nem ismerhető bizonyítékot kizárja a perből. Az pedig nem áll ellentétben az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésével, hogy az adóhatósági határozatok feletti hatékony jogorvoslat a közigazgatás szervezetrendszerén kívül valósuljon meg.
- [81] 3. Mindezek alapján az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az Art. 100. § (4) bekezdése nem sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdését (a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot) és a XXVIII. cikk (7) bekezdését (a jogorvoslathoz való jogot). Az Alkotmánybíróság ennek következtében az Abtv. 50. § (1) bekezdése alapján tanácsban eljárva, az Abtv. 63. § (1) bekezdése és 65. § (1) bekezdése értelmében a határozat rendelkező részében írtak szerint döntött.

Budapest, 2018. június 11.

Dr. Salamon László s. k.
tanácsvezető alkotmánybíró

Dr. Dienes-Oehm Egon s. k.
alkotmánybíró

Dr. Horváth Attila s. k.
alkotmánybíró

Dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó s. k.
előadó alkotmánybíró

Dr. Szalay Péter s. k.
alkotmánybíró