

Darai Péter: Az adóhatóság előtti iratbetekintés és a hatékony jogvédelem alapjogi összefüggései

I. Bevezetés

Jelen dolgozat célja, hogy vázlatosan áttekintse az adóeljárás során az adózói jogosultságok egyik részelemeként megjelenő iratbetekintési jog szabályozását és annak gyakorlatban történő érvényesülését. Az iratbetekintéshez – ezzel összefüggésben pedig az iratmásolat készítéséhez – való jog az Alkotmánybíróság, az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) és az Emberi Jogok Európai Bíróságának (a továbbiakban: EJEB) megközelítésében is a hatékony jogvédelem részét képezi, így a szabályozás nemcsak a tételes adójogban jelenik meg, annak komoly alapjogi és nemzetközi jogi vonatkozása is azonosítható. Az iratbetekintés aktusa jellemzően járulékos; csak az adott ügy iratainak ismeretében van lehetősége az ügyfélnek arra, hogy a jogai és jogos érdekei védelme céljából az adóhatóság előtt hatékonyan léphessen fel és további ügyféli jogosultságait – nyilatkozattétel, bizonyítási indítvány, észrevétel, jogorvoslat – gyakorolhassa. Ebből viszont adódik azon megállapítás is, miszerint az adóeljárás eredményes zárása érdekében a törvényalkotó az adóhatóságra és az adózóra jogokat és kötelezettségeket egyaránt telepít, feltételezve az adóeljárásban a felek együttműködését, illetve a rendeltetésszerű joggyakorlást. E körben tehát ami az adózó oldaláról jogosultságként jelenik meg, az adóhatóság aspektusából tekintve már kötelezettségként realizálódik. Mindezek ugyanakkor – álláspontom szerint – korántsem jelentik azt, hogy a jog és kötelezettség ilyen megjelenítése a jogintézmény két ellentétes végpontjaként volna értelmezhető.

Az adóügyi perekben a felperesi oldalon az adóhatósági döntések jogszabálysértő igazolásával összefüggésben ugyanis ismétlődő jelleggel fordul elő azon érvelés, hogy az adóhatóság nem tett teljes körűen eleget az adózó terhére feltárt bizonyítékok vonatkozásában a tájékoztatási kötelezettségének, a megállapítás alapjául szolgáló bizonyítékokat az adózóval nem kellő mélységben ismertette, ezzel sérült a hatékony jogorvoslathoz való jog. Jelen tanulmányom – a vonatkozó normatív rendelkezések ismertetése és értelmezése mellett – ezért arra a kérdésre is választ keres, hogy hol húzódik – egyáltalán fellelhető-e – az a mezsgye, amelynek mentén az adózót illető iratbetekintés gyakorlásának joga, valamint az adóhatóságot terhelő irat- és bizonyíték ismertetés hivatalbóli kötelezettsége markánsan elválasztható egymástól. A problematikával hazai szinten a 3223/2018. (VII.2.) AB határozat, nemzetközi szinten az EUB C-298/16. számú (Ispas), valamint C-189/18. számú (Glencore) ügyek is foglalkoztak, melyek jelzik, hogy az adózás rendjében két szakaszban – meglehetősen tömörséggel – szabályozott iratbetekintési jog tartalmának az egzakt meghatározása a hatékony jogvédelem és az Alaptörvényben is szabályozott tisztességes

ügyintézéshez való jog¹ effektív érvényesülésére figyelemmel közel sem olyan egyszerű, mint amilyenre első pillantásra tűnhet.²

Az már a dolgozat elején kijelenthető – és ennek igazolását végig szem előtt tartva teszek kísérletet a címben jelzett jog elemzésére –, hogy a hatékony jogvédelem iratbetekintési jogon keresztül való gyakorlása az adóeljárás tisztességességének voltát az alapjaiban determinálja. Az iratbetekintésnek az adóeljárás valamennyi szakaszában érvényesülnie kell. Az nem vitatott, hogy a fellebbezési eljárásban a felettes szerv esetleges jogsérelmek orvoslására széles körű hatáskörrel rendelkezik, ugyanakkor – mint arra majd rámutatok – mind a hazai, mind az EUB által képviselt joggyakorlat irányadónak tekinthető abban, hogy egyes jogsérelmek reparálására utóbb már nem minden esetben van mód, mely különösen igaz akkor, ha egy konkrét eljárási hiba az alapeljárás során az érintettet meggátolta valamely jogosultsága érvényesítésében.

II. Alkotmányos alapok – a tisztességes ügyintézéshez való jog³

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 [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése]. Bár a tisztességes ügyintézéshez – más megfogalmazás szerint a tisztességes hatósági eljáráshoz – való jogot a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) is deklarálta⁴, mint alapjogra való explicit hivatkozásra az Alaptörvény 2012. január 1. napján történő hatályba lépése teremtett közvetlen alkotmányos kapcsolatot, ezt megelőzően az 1949. évi XX. törvényből (a Magyar Köztársaság Alkotmánya)⁵ és az Emberi Jogok Európai Egyezményéből

¹ A tisztességes ügyintézéshez való jog megköveteli, hogy az ügyfél gyakorolhassa ügymegismerési és „ügyelőbreviteli” jogosultságait. Erre érdemben akkor van módja, ha tudomást szerez a hatósági eljárás megindításáról és az eljárás során megteheti szükségesnek ítélt nyilatkozatait, megismerheti az eljárás során keletkezett iratanyagot, de mindezek hiányában, bizonyítás felvétele esetén módja van legalábbis utólagosan a lefolytatott eljárás alkalmával a fentiek szerinti jogai gyakorlására (Kúria Kfv.IV.37.940/2015.).

² A tanulmány szerkezeti felépítésében nem elemzi külön a kúriai judikaturát, ellenben glossza jelleggel – különös figyelemmel egyes döntések elvi tartalmára – sor kerül néhány ítélet kivonatolására is, melyek igazolják, hogy a legfőbb bírói fórum az ítélezésben maradéktalanul figyelembe veszi a nemzetközi joggyakorlatban kikristályosodott standardokat is.

³ Részletesen ld. Navracsics Tibor: A tisztességes ügyintézéshez való alapjog – ügyintézés a járási hivatalokban. Acta Humana, 2013/1. 7-33. o.; Chronowski Nóra: Mikor megfelelő az ügyintézés? Uniós és magyar alapjogvédelmi megfontolások. Magyar Jog, 2014/3. 137-145. o.; Rák-Fekete Edina: A tisztességes hatósági ügyintézéshez való jog érvényesülése a gyakorlatban. Közjogi Szemle, 2020/3. 93-99. o.; Patyi András: Az eljárási alapjogok és az eljárási alkotmányosság néhány kérdése az Alaptörvényben. Acta Humana, 2021/2. 95-115. o. A továbbiakban a tisztességes ügyintézéshez, illetőleg a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog fogalmát egyaránt használom, megkülönböztetve ezzel a bírósági és a közigazgatási eljárásokkal szemben kritériumként tekintett 'tisztességes' minőséget.

⁴ Az ügyfeleket megilleti a tisztességes ügyintézéshez, a jogszabályokban meghatározott határidőben hozott döntéshez való jog és az eljárás során az anyanyelv használatának joga [Ket. 4. § (1) bekezdése].

⁵ A Magyar Köztársaságban a törvényben meghatározottak szerint mindenki jogorvoslattal élhet az olyan bírósági, közigazgatási és más hatósági döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti [Alkotmány 57. § (5) bekezdésének első mondata].

(a továbbiakban: Egyezmény)⁶ levezethetően befolyásolta az alkotmánybíróági jogértelmezést. A tisztességes eljáráshoz való jog⁷ egy „gyűjtődefiníció”, így egzaktan nem határozható meg; mindazokat a követelményeket olvasztja magába, melyeknek egy bírósági és egy közigazgatási eljárás folyamatában, azoknak minden szakaszában érvényesülnie kell. Az eljárásjogi garanciák mozaikdarabkáinak összességével – a tartalmát tekintve – olyan alapjogot jelent, amely felöleli valamennyi, a demokratizmus és a jogállamiság értékrendjének megfelelő alapvet, normát.⁸ A „fair eljáráshoz” való jog a közigazgatási eljárástípusokra vonatkoztatva azt az alkotmányos vezérelvet igazolja, hogy a jogállamiságból eredő követelmény a közigazgatás törvények alá rendeltsége; a kiszámíthatóság, az egységes jogalkalmazás, az eljárási garanciák biztosítása szorosan összefonódik az alanyi alap- és szabadságjogok védelmével, kölcsönösen feltételezve egymást.⁹ Az eljárás tisztességessége egy olyan kvalitás, amit az ügy összes körülménye figyelembevétele tükrében lehet megítélni; bizonyos garanciák hiánya ellenére csakúgy, mint minden részletszabály betartása mellett lehet az eljárás méltánytalan, avagy nem tisztességes.¹⁰ A tisztességes eljáráshoz való jog – mivel annak sérelme csak az adott ügy részleteinek ismeretében válhat nyilvánvalóvá – maga is mérlegelés eredménye, következésképpen azzal nem állítható szembe más alapvető jog, vagy alkotmányos cél sem.¹¹ Ezen jog egészként történő korlátozása emiatt fogalmilag értelmezhetetlen; az Alkotmánybíróág ellenben több alkalommal utalt arra, hogy annak egyes részelei a szükségesség-arányosság tesztje szerint már korlátozhatóak. Ezen korlátozás akkor feleltethető meg az Alaptörvénynek, amennyiben egy másik alapvető jog, avagy alkotmányos érték védelme vagy érvényesülése másképp nem érhető el – a korlátozás szükséges –, illetve nem sérti az arányosságot – vagyis az elérni kívánt cél és az okozott alapjogi sérelem súlya arányban áll egymással – sem. Utóbbi kapcsán követelmény, hogy a törvényalkotó a korlátozás végett köteles az adott cél elérésére alkalmas legenyhébb eszközt alkalmazni, ahogy a

⁶ Mindenkinnek joga van arra, hogy ügyét a törvény által létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen nyilvánosan és ésszerű időn belül tárgyalja, és hozzon határozatot polgári jogi jogai és kötelezettségei tárgyában, illetőleg az ellene felhozott büntetőjogi vádak megalapozottságát illetően [Az emberi jogok és az alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában, 1950. november 4-én kelt Egyezmény és az ahhoz tartozó nyolc kiegészítő jegyzőkönyv kihirdetéséről szóló 1993. évi XXXI. törvény 6. cikk 1. pontjának első mondata].

⁷ A tisztességes eljáráshoz való jognak érvényesülnie kell egyrészt a hatósági eljárásban (Alaptörvény XXIV. cikke; tisztességes ügyintézés), másrészt a bírósági eljárás alkalmával is (Alaptörvény XXVIII. cikke; tisztességes bírósági eljárás); a későbbiekben nevesítésre kerülő jogok a tisztességes eljáráshoz való jog tartalmát együttesen képezik le.

⁸ Patyi András szerint „A tisztességes hatósági eljáráshoz vagy másként a tisztességes ügyintézéshez való jog alapvetően a közigazgatási működéssel szemben támaszt követelményeket és ad – elsősorban eljárási természetű, azaz a közhatalom-gyakorlás mikéntjére, módjára vonatkozó – garanciákat.” Patyi András: i.m., 100. o.

⁹ 9/1992. (I.30.) AB határozat, ABH 1992, 59, 65; 2/2015. (II.2.) AB határozat, Indokolás [20]-[21]; 19/2019. (VI.18.) AB határozat, Indokolás [138].

¹⁰ 6/1998. (III.11.) AB határozat, ABH 1998, 91, 95; 14/2002. (III.20.) AB határozat, ABH 2002, 101, 109; 7/2013. (III.1.) AB határozat, Indokolás [24]; 3303/2020. (VII.24.) AB határozat, Indokolás [50].

¹¹ 14/2004. (V.7.) AB határozat, ABH 2004, 241, 266; 3027/2018. (II.6.) AB határozat, Indokolás [13].

korlátozásnak nem lehet az alapjog lényegi tartalmát sem érintenie.¹² Ez viszont egyszersmind azt jelenti, hogy amíg egyes részjogosítványok a tisztességes eljárás vonatkozásában az Alaptörvény szerinti kritériumok¹³ alapján korlátozhatók, a hatósági eljárásnak összességében tisztességesnek kell maradnia.¹⁴

A tisztességes ügyintézéshez való jog érvényesülésének kérdése elsősorban egyes eljárásjogi garanciák betartása – avagy azok mellőzése – oldaláról közelíthető meg. Jóllehet a Kúria elvi jelleggel több alkalommal¹⁵ kifejtette, hogy önmagában valamely eljárási jogszabálysértés miatt akkor van helye egy döntés hatályon kívül helyezésének, ha az a döntés érdemére is kihatott – és a továbbiakban orvosolhatatlan helyzetet teremtett –, kitért arra, hogy az ügy tárgyával közvetlen összefüggésben nem lévő eljárási jogszabálysértés – a nevezett joggal való kapcsolata miatt – is kihathat az eset érdemére. Az eljárás garanciális szabályainak figyelmen kívül hagyása akkor is az ügy érdemére kiható mulasztást eredményezhet, ha a garanciális szabályok betartása mellett is ugyanazon döntést hozná a közigazgatási hatóság.¹⁶ Általánosságban elmondható, hogy „Ahhoz, hogy egy hatósági eljárás absztrakt rendje „fairnek” – a magyar fordításban pejoratív tartalmat hordozó fordulattal: „tisztességesnek” – legyen tekinthető, számtalan eljárási mozzanat együttes és helyes megfogalmazása szükséges. A szabályozásnak olyan eljárási elemekre, garanciákra kell tekintettel lennie, kitérnie, amelyek elsődleges funkciója – a hatósági (közigazgatási) eljárásra fókuszálva – a közigazgatási hatóság hatalmi pozíciójának ellensúlyozása, a kötelezettség és felelősség fennálltának tisztázhatósága, a jog megállapíthatósága, a kötelezettség kikényszerítése,

¹² 7/1991. (II.28.) AB határozat, ABH 1991, 26-27; 3/2014. (I.21.) AB határozat, Indokolás [61]; 3223/2018. (VII.2.) AB határozat, Indokolás [26]-[27]; 3306/2020. (VII.24.) AB határozat, Indokolás [39]. Ld. Pozsár-Szentmiklósy Zoltán: Alapjogok mérlegen. Az általános alapjogi tesztek dogmatikája. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2016. és Somody Bernadette – Szabó Máté Dániel – Vissy Beatrix: Az alapjogi bíráskodás kézikönyve. HVG ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2013., 136-162. o.

¹³ Alapvető jog más alapvető jog érvényesülése vagy valamely alkotmányos érték védelme érdekében, a feltétlenül szükséges mértékben, az elérni kívánt céllal arányosan, az alapvető jog lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható [Alaptörvény I. cikk (3) bekezdésének második mondata].

¹⁴ 3090/2019. (V.7.) AB határozat, Indokolás [30]; 3460/2020. (XII.14.) AB végzés, Indokolás [35].

¹⁵ 1/2010. (II.18.) Közigazgatási jogegységi határozat, 1/2011. (V.9.) KK vélemény.

¹⁶ Kúria Kfv.III.37.162/2015. Ezen álláspontot képviseli az Alkotmánybíróság is. „A tisztességes eljáráshoz való jog sérelme úgy is bekövetkezhet, hogy nem áll fenn oksági kapcsolat a lényeges eljárási szabálysértés és az ügy konkrét kimenetele között, azonban az ügyféli jogok érvényesíthetősége olyan sérelmet szenved, amely az eljárás egészét és körülményeit figyelembe véve eléri az alaptörvény-ellenesség szintjét.” {3311/2018. (X.16.) AB határozat, Indokolás [34]}. Az eljárási szabályok tehát sajátos értéket hordoznak, amely megkérdőjelezi a kauzalitási megközelítést – mint főszabály – jogszerűségének a voltát is; bizonyos helyzetekben az eljárásjogi garanciák megszegése nem értékelhető kizárólag azok végeredménye felől. Az eljárásjogi szabályozás felértékelődését mutatja az a megoldási lehetőség, mely a bíróságnak azt biztosítja, hogy akkor is garantálja a tisztességes ügyintézéshez való jog érvényesülését, ha jóllehet az eljárási jogok megsértésével folytatták le az eljárást, a jogsérelem a döntést nem befolyásolta. Ld. EUB C-72/12. számú (Gemeinde Altrip) ügy; F. Rozsnyai Krisztina: Hatékony jogvédelem a közigazgatási perben. A magyar közigazgatási perrendtartás európai fejlődési tendenciákhoz illeszkedő kodifikációjának egyes előkérdései. ELTE, Eötvös Kiadó, Budapest, 2018. 199-200. o.; F. Rozsnyai Krisztina: A Kúria döntése a megfelelő ügyintézéshez való jog egyes követelményeiről [Kúria Kf.II.37.959/2018/14.]. Jogesetek Magyarázata 2021/2-3. 43-52. o. Jóllehet a tisztességes ügyintézés nem azonosítható csak és kizárólag a jogszabályok megtartásával, annak értelemszerűen egyik feltétele {3311/2018. (X.16.) AB határozat, Indokolás [26]}. A „fair trial” követelményeinek elemei ezért izoláltan nem is vizsgálhatóak, azok csak együttesen értelmezhetőek.

az adatok igazolhatósága (stb.). A részletszabályok együttes értékelése és érvényesülése garantálja elvileg a hatósági eljárás méltányosságát, igazságosságát és azt, hogy az eljárás révén érvényre juthat a közigazgatási jog és az abban megfogalmazott célok. Figyelemmel a „fair” eljáráshoz való jog abszolút jellegére, az alapjogi jogsérelemnek olyan súlyúnak kell lennie, amely kizárja a fentiekben összefoglalt célok érvényesülését. Avagy olyan részjogosultság megsértését kell megállapítani, amelyet a jogszabály szükségtelenül vagy aránytalanul korlátozott. A konkrét eljárások akkor méltányosak, „tisztességesek”, ha a közigazgatási szerv hatáskörgyakorlása révén összességében érvényesíti a garanciális szabályozási elemeket. A testület eddigi gyakorlatában a tisztességes (hatósági) eljáráshoz való jog érvényesülésének megítélését tartalmi vizsgálathoz kötötte: elemezte az alapjog állított sérelmére vezető jogszabályi környezetet, a szabályozás célját és a konkrét ügy tényállását, majd pedig abból vont le következtetéseket az adott esetre nézve megállapítható alapjogsérelemre [19/2015. (VI.15.) AB határozat, 17/2015. (VI.5.) AB határozat, 3174/2014. (VI.18) AB határozat]. A hivatkozott panaszeljárásokban a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelmére az vezetett, hogy az ügyfél jogérvényesítése időben, vagy a hatóság eljárási cselekményeinek előreláthatósága tekintetében akadályozott, kiszámíthatatlan, bizonytalan volt. A két, Alaptörvényben elismert eljárási alapjog közötti alapvető különbség az, hogy annak kötelezettje két különböző állami szerv: az első esetben ez a hatóság, a másodikban pedig a bíróság. Az Alkotmánybíróság elmúlt években folytatott gyakorlata szerint egyértelmű, hogy a hatósági eljárás jogszerűségét felülvizsgáló bíróság döntése a XXVIII. cikk (1) bekezdésébe ütközik akkor, ha figyelmen kívül hagyja a méltánytalan, igazságtalan, azaz nem tisztességes hatósági eljárásban történeteket.”¹⁷

A tisztességes ügyintézéshez való jog olyan alapjog, melynek érvényesülése gazdaságossági-célszerűségi okokból sem mellőzhető, lényegi tartalma – mindamelllett, hogy a szakigazgatási eljárásokban azok specialitásai okán a részletszabályok eltérően jelentkezhetnek – egy hatósági eljárásban sem sérülhet.¹⁸ A tisztességes ügyintézéshez való jog célja „segédletül” szolgálni az egyes részjogosítványok érvényesüléséhez; arra közvetlenül jogot, vagy kötelezettséget alapítani csak kivételes körülmények között lehet.¹⁹

Az Alkotmánybíróság számos ügyfélközpontú részjogosítványra mutatott rá a gyakorlatában, amelyeknek érvényesítése a hatósági eljárás alaki és anyagi hatékonyságát, gyors lefolytatását, szakszerűségét, törvényességét és jognak alárendeltségét – vagyis összességében az ügyintézés

¹⁷ 3353/2017. (XII.22.) AB határozat, [41]-[43], Dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó különvéleménye.

¹⁸ 3223/2018. (VII.2.) AB határozat, Indokolás [34]; 25/2020. (XII.2.) AB határozat, Indokolás [25].

¹⁹ A processzuális jellegű megközelítés mellett az Alkotmánybíróság kiemeli, hogy az eljárás tisztességességének karaktere a törvényes kereteket és az eljárási jogok érvényesülését biztosítja; ellenben – bár arra jellemzően alkalmas – sem bírósági, sem hatósági eljárásban nem garantál alanyi jogot a materiális – az anyagi – igazságosság érvényre juttatására {3074/2016. (IV.18.) AB határozat, Indokolás [57]; 8/2020. (V.13.) AB határozat, Indokolás [49]}.

tisztességes voltát – szolgálják. Így tekintett az Alkotmánybíróság a hatósági eljárás időbeli dimenziójára {3/2014. (I.21.) AB határozat, Indokolás [71]-[77]; 17/2015. (VI.5.) AB határozat, Indokolás [108]}, a határozat közlésére {6/2017. (III.10.) AB határozat, Indokolás [37]-[39]} és a közlés módjára {17/2015. (VI.5.) AB határozat, Indokolás [109]}, a fegyveregyenlőség elvére az olyan hatósági eljárásokban, melyek ellenérdekű ügyfelek közreműködésével zajlanak {10/2017. (V.5.) AB határozat, Indokolás [61]-[63]}; az iratbetekintéshez és az iratok megismeréséhez való jogra {3223/2018. (VII.2.) AB határozat, Indokolás [36]}.²⁰

III. Az iratbetekintési jog helye az adójogban

III.1. Az iratbetekintési jogról általában

Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 42. § (1) bekezdése alapján az adózó jogosult az adózásra vonatkozó iratok megismerésére. Minden olyan iratba betekinthez, arról másolatot készíthet vagy kérhet, amely jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükséges. A jogszabályhely (2) bekezdése értelmében a tanú a vallomását tartalmazó iratba, a szemletárgy birtokosa a szemléről készített iratba tekinthez be. Az Air. 42. § (3) bekezdése előírja, hogy más személy akkor tekinthez be a személyes adatot vagy törvény által védett titkot (a továbbiakban: védett adatot) tartalmazó iratba, ha igazolja, hogy az adat megismerése joga érvényesítéséhez, illetve jogszabályon, bírósági vagy hatósági határozaton alapuló kötelezettsége teljesítéséhez szükséges.

Az adóhatóság előtti iratbetekintés korábbi szabályozásához²¹ képest némileg eltérő, hogy az Air. az általános közigazgatási rendtartás rendelkezéseivel összhangba hozza a jogági szabályokat az alanyi kör meghatározása tekintetében, amikor a jogosultak körében nevesíti az adózó mellett a tanút, a szemletárgy birtokosát és más személyt; az ő vonatkozásukban az iratbetekintési jog gyakorlása egyrészt meghatározott dokumentumok kapcsán áll nyitva, másrészt az Air. utolsó fordulata az iratmegismerés kapcsán közvetlen érdekkapcsolatot feltételez.

Az iratbetekintésre az adóeljárás bármely szakaszában sor kerülhet, időbeli korlátot csupán az Air. 43. § (2) bekezdése jelent. Ezek rendelkezés értelmében korlátozható az iratbetekintés az adatszolgáltatásra vonatkozó iratok tekintetében az ellenőrzés megkezdéséig, ha valószínűsíthető,

²⁰ 3223/2018. (VII.2.) AB határozat, Indokolás [32]-[33]; 17/2019. (V.30.) AB határozat, Indokolás [38]; 28/2019. (XI.4.) AB határozat, Indokolás [74]. Nem tartozik viszont e körbe a mérlegelt döntéshez való jog; a mérlegelés nem részjogosítvány a tisztességes ügyintézéshez való jognak, a mérlegelés korlátozott volta alapjogi aspektusból nem teszi az egész hatósági eljárást szükségképpen tisztességtelenné {8/2020. (V.13.) AB határozat, Indokolás [42]}. A tisztességes eljárásról való jog egyes elemei – „katalógus” jelleggel – tehát lényegében minden egyes közigazgatási eljárástípust átszövik, bár az eljárástípusok sajátosságai miatt némely garanciális részletszabályok eltérőek lehetnek.

²¹ Az adózó, továbbá a 35. § (2) és (7) bekezdése szerint az adó megfizetésére kötelezett személy jogosult az adózásra vonatkozó iratok megismerésére. Minden olyan iratba betekinthez, arról másolatot készíthet vagy kérhet, amely jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükséges [az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 12. § (1) bekezdése].

hogy azok tartalmának megismerése a későbbi ellenőrzést megkönnyítaná. Hivatkozott szabály az ellenőrzés jogalkotói céljával magyarázható; önadózás esetén az adatszolgáltatásra, adatgyűjtésre vonatkozó iratok ellenőrzés megkezdése előtti megismerése ne lehessen akadálya egy esetleges adóeltitkolás feltárásának.²²

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 7. § 24. pontja adja meg az iratnak a fogalmát. Eszerint irat: a jogszabályban meghatározott bizonylat, nyilvántartás, a könyvvezetésről szóló jogszabályokban előírt könyvek, nyilvántartások, továbbá a tervek, szerződések, levelezések, nyilatkozatok, jegyzőkönyvek, határozatok (végzések), számlák és más kivonatok, igazolások, tanúsítványok, köz-, illetőleg magánokiratok, a megjelenési formájuktól függetlenül. Összességében tehát a papíralapú, az elektronikus, a számítástechnikai adathordozón tárolt iratok – adatok, információk – egyaránt megismerhetők az adóhatóság előtti eljárásban, melyek rendelkezésre állnak és az adózónak az adózással összefüggő kötelezettségeit, avagy jogosultságait érintik. Az is irreleváns, hogy az adóhatóságnál elfekvő irat esetlegesen az adózónál is megtalálható tekintettel arra, hogy ilyen megszorítást az Air. sem rögzít. Mivel a jogszabály az adóhatósági nyilvántartások adattartalmát sem veszi ki a megismerhető információk köréből, ezért amennyiben azok az adóeljárás iratainak részét képezik, befolyásolják az adóügy elbírálását és az adóhatóság azokra kifejezetten hivatkozik, az azokba történő betekintésre – ha nem esnek bele az Air. szerinti, későbbiekben részletezésre kerülő korlátok valamelyikébe – úgyszintén van mód.²³

III.2. Az iratbetekintési kérelem

Az iratbetekintési jog gyakorlására vonatkozó kérelem előterjesztésének módja a kérelmezőre irányadó hivatalos kapcsolattartási szabályokhoz igazodik. Az Air. 36. § (1) bekezdése szerint ugyanis az adóhatóság írásban, az elektronikus ügyintézés és bizalmi szolgáltatások általános szabályairól szóló 2015. évi CCXXII. törvényben (a továbbiakban: Eüsztv.) meghatározott elektronikus úton vagy személyesen, írásbelinek nem minősülő elektronikus úton tart kapcsolatot az adózóval és az eljárásban résztvevőkkel. Jóllehet – törvény eltérő rendelkezése hiányában – a kapcsolattartás formáját az adóhatóság tájékoztatása alapján az adózó választja meg [Air. 36. § (2) bekezdésének első mondata], az Air. 36. § (4) bekezdése szűkítő és taxatív módon sorolja fel az elektronikus kapcsolattartás kötelező eseteit. Az állami adó- és vámhatóság elektronikus úton tart kapcsolatot azzal az adózóval, aki (amely) a) havi adó- és járulékbemelés benyújtására köteles b) az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa. törvény)

²² Ez tekinthető az adóhatóság legfőbb feladatának. Az adóhatóság az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása, a kötelezettségek teljesítésének előmozdítása érdekében ellenőrzést folytat (Air. 86. §-a).

²³ Ld. Juhász Tamás: Az iratbetekintés szabályozása és gyakorlata az adóeljárásban. Adó szaklap, 2012/12. 41-47. o., 43. o.

szerinti összesítő nyilatkozat benyújtására köteles c) az Áfa. törvény szerinti összesítő jelentés benyújtására köteles, vagy d) az Eüsztv. alapján elektronikus ügyintézésre köteles. Elektronikus kapcsolattartásra az e-ügyintézési jogszabályok alapján elsődlegesen a gazdálkodó szervezetek kötelezettek. Az e-ügyintézés során az egyéni vállalkozók is gazdálkodók, így ők is elektronikus kapcsolattartásra kötelezettek, minden adóügyben. Ahhoz pedig, hogy az ügyfél iratot tudjon küldeni és fogadni elektronikus úton, tárhellyel kell rendelkeznie. Erre a Nemzeti Infokommunikációs Szolgáltató által biztosított tárhely alkalmas; magánszemélynél a Központi Ügyfél-regisztrációs Nyilvántartáshoz tartozó tárhely (KÜNY-tárhely), szervezetnél a cégkapu (vagy a hivatali kapu). Az egyéni vállalkozóknak KÜNY tárhelyet kell nyitni. Az elektronikus kapcsolattartásra kötelezett szervezetek, melyek cégkapu használatára nem kötelezettek (illetve azzal nem rendelkeznek), képviselőjük tárhelyén (KÜNY-tárhelyen, cégkapun, hivatali kapun) keresztül tudnak kommunikálni és a NAV is ide küldi az iratokat.²⁴ Ha az adózó elektronikus kapcsolattartásra kötelezett, abban az esetben 2018. január 1. napjától az adóhatósággal – az elektronikus úton nem intézhető ügyek kivételével – már elektronikusan kell kommunikálnia. Az Eüsztv. 9. § (5) bekezdése értelmében ha jogszabály egy nyilatkozat megtétele vonatkozásában az elektronikus kapcsolattartást – vagy az elektronikus kapcsolattartás módját – kötelezővé teszi, az e követelménynek meg nem felelő nyilatkozat – a törvényben meghatározott és a (4) bekezdésben foglalt esetek kivételével – hatálytalan.²⁵

Az általános adózói képviselet szabályai szerint az iratbetekintés joga meghatalmazott úján is gyakorolható [Air. 15. § (1)-(8) bekezdései], ez esetben az érintett adózóra vonatkozó szabályok a meghatalmazottra ugyanúgy irányadóak. Ugyanakkor megjegyzést érdemel, hogy az adózót a meghatalmazottja kiválasztásában, felügyeletében felelősség terheli, abban kellő körültekintéssel kell eljárnia; a meghatalmazott eljárását az adózónak kell „betudni”, tekintettel arra, hogy maga az adójogi jogviszony az adózó és az adóhatóság között áll fenn.

Az iratbetekintési jog gyakorlása iránti kérelemre a kérelemre vonatkozó általános szabályokat kell alkalmazni. Az iratbetekintés okait taxatív jelleggel nyilvánvalóan nem lehet számba venni; arra érdemben bármely olyan okból sor kerülhet, amely az érintett jogainak az érvényesítéséhez,

²⁴ Azok a magánszemélyek, akik nem kötelesek elektronikus kapcsolattartásra, ugyanakkor rendelkeznek KÜNY-tárhellyel, ők maguk is hozzájárulhatnak ehhez a kapcsolattartási formához; ez esetben az adóhatóság a KÜNY-tárhelyet hivatalos elérhetőségként kezeli.

²⁵ Az Eüsztv. 9. § (4) bekezdése szerint nem alkalmazható az ügyféllel szemben hátrányos jogkövetkezmény, ha a) az ügyfél az ügyet elektronikus úton azért nem tudja intézni, mert az elektronikus ügyintézészt biztosító szerv az e törvény szerinti kötelezettségének – üzemzavar, üzemszünet vagy bármely egyéb okból – átmenetileg vagy tartósan nem tesz eleget b) az adott ügy elektronikus intézéséhez szükséges elektronikus ügyintézési szolgáltatás, az azt elősegítő szabályozott elektronikus ügyintézési szolgáltatás vagy más kapcsolódó szolgáltatás átmenetileg vagy tartósan nem érhető el c) az ügyfél a nyilatkozatát azért nem a jogszabály vagy az elektronikus ügyintézészt biztosító szerv által előírt formanyomtatványon nyújtja be, mert a formanyomtatvány kitölthető és letölthető változatát az elektronikus ügyintézészt biztosító szerv az elektronikus tájékoztatás szabályai szerint nem tette közzé.

vagy a kötelezettségei teljesítéséhez szükséges. Általános jelleggel elmondható ugyanis, hogy – mindamellett, hogy az adóhatóság eljárása feletti adózói kontrollt is biztosítja – ezen cselekmény lényegében egy tájékoztatást jelent az adózó felé; lehetővé teszi számára, hogy az adóeljárás folyamatában tisztában legyen az ügy aktuális állásával, rendelkezésére álljanak mindazon információk, melyekből számára a tényállás megismerhető, hiszen csak az iratok ismeretében tudja az eljárás későbbi szakaszában egyéb jogosultságait (bizonyítási indítványok előterjesztése, észrevétel jegyzőkönyvre, fellebbezés) rendeltetésszerűen gyakorolni.²⁶

III.3. Az iratbetekintési jog korlátai

Az Air. az iratbetekintési jog gyakorlásával kapcsolatos iratokat negatív megközelítésben rögzíti; vagyis meghatározza a joggyakorlás korlátait, amikor taxatív jelleggel sorakoztatja fel mindazon dokumentumokat, amelyek esetében az iratbetekintés nem érvényesül. Ez célozhatja a védett adatokhoz történő hozzáférés lehetőségét, vagy az adóhatósági munka eredményességét egyaránt. A jogszabályhely címe „Az iratbetekintési jog korlátai” megnevezés alatt egyrésről olyan iratokat nevesít, amelyek kapcsán az iratbetekintés tilalma kogens jelleggel érvényesül [Air. 43. § (1) bekezdése]; másrésről olyan eseteket is rögzít, amikor az adóhatóság mérlegelési jogkörébe tartozik annak eldöntése, hogy konkrét iratnál módot ad-e annak megismerésére, vagy sem [Air. 43. § (2) bekezdése]. A törvényi struktúra tehát korlátozás alatt nevesít minden olyan esetkört, amely akadályát képezi az iratokhoz való hozzáférésnek: a „megtagadási” (mérlegelés nem igénylő) és a „korlátozási” (adóhatóság mérlegelésén alapuló) eseteket is.

Az Air. 43. § (1) bekezdése szerint nem lehet betekinteni a) az adóhatóság, illetve a felettes szerv döntés-előkészítéssel összefüggő belső levelezésébe, b) a nemzetközi információcsere keretében más államból érkező megkeresés irataiba, c) a döntés tervezetébe, d) az eljárás egyéb résztvevője természetes személyazonosító adatait tartalmazó jegyzőkönyvbe, ha az adóhatóság ezen adatokat zártan kezeli, e) a minősített adat védelméről szóló törvényben foglalt személyi feltételek teljesülésének hiányában a minősített adatot tartalmazó iratba, f) a védett adatot tartalmazó iratba, ha azt az érintett adat védelmét szabályozó törvény kizárja, g) az iratnak azon részébe, amelynek megismerése a más személyre vonatkozó, adótitkot érintő rendelkezésbe ütközik, h) a büntetőeljárásról szóló törvény szerinti szignalizáció keretében az adóhatóság részére megküldött megkeresés irataiba. Ezek olyan iratok, amelyek vagy az adóhatóság belső eljárásával, annak rendjével állnak összefüggésben, vagy az adóeljárás zavartalan lefolytatásához szükségesek. Az adózó általi megismeréstől elzárt iratokon túlmenően pedig a már hivatkozott Air. 43. § (2) bekezdése nyújt mérlegelési lehetőséget az adóhatóságnak, miszerint korlátozható az iratbetekintés

²⁶ Ld. Juhász: i.m. 41.o.

az adatszolgáltatásra vonatkozó iratok tekintetében az ellenőrzés megkezdéséig, ha valószínűsíthető, hogy azok tartalmának megismerése a későbbi ellenőrzést megghiúsítaná.

Speciális szabályok vonatkoznak a nemzetközi megkeresésekre. A nemzetközi megkeresések (SCAC)²⁷ a láncolatos ügyletek felgöngyölítése szempontjából bírnak különös jelentőséggel. A bírósági joggyakorlat megszilárdultnak tekinthető a körben, hogy az adóhatóság a többszereplős ügyleteknél jogosult a láncolat valamennyi szereplőjét ellenőrizni és ezen vizsgálatok eredményét értékelni a láncolat valamennyi résztvevője vonatkozásában is.²⁸ A jogsegélynek ennek a formája jellemzően a határokon átnyúló ügylettekkel kapcsolatos adóvizsgálatok során jelentkezik; ezek szükségessége nem kifogásolható az adóhatóság tényállás feltárására vonatkozó kötelezettségére és a szabad bizonyítás elvére is figyelemmel, ha ennek kapcsán a visszaélésszerű joggyakorlás az adóhatóság terhére nem állapítható meg.²⁹ Ennek indoka, hogy egy bizonyos revíziós szakaszban további eljárási cselekményre sok esetben csak a vizsgált adóalany iratanyagának ismeretében nyílik mód, vagyis a nemzetközi megkeresésre nem is szükségképpen az adózóval szemben elrendelt vizsgálattal egyidejűleg, hanem azt követően kerülhet sor, hogy a tényfeltáró-elemző munka eredményeként beszerzett bizonyítékokat az adóhatóság megvizsgálja. A revízió pedig esetenként csak a SCAC válasz beérkezésével kerülhet azon tényhelyzetbe, hogy a beszerzett bizonyítékokat az értékelési körbe vonja és eldönthesse a kérdést, hogy az alapügy tényállásának felderítését azok elősegítették-e, avagy sem.³⁰

Az Air. 43. § (3) bekezdése rögzíti, hogy az adózó a nemzetközi információcsere keretében kiküldött megkeresésbe és az arra adott válaszba a válasz megérkezését követően tekinthet be. Az iratbetekintési jog nem terjed ki a nemzetközi információcserében közreműködő adóhatósági alkalmazottak személyes adataira.

²⁷ A SCAC az Együttműködési Állandó Bizottság (Standing Committee on Administrative Cooperation) a Tanács 904/2010/ EU rendelet 58. cikke alapján létrehozott szabályozási bizottság. A rendelet célja a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködés és csalás elleni küzdelem; ennek keretében a tagállamok a kölcsönös együttműködés elve alapján információkat nyújtanak egymásnak a határon átnyúló csalárd adóelkerülésre irányuló magatartások kiszűrése és megelőzése érdekében.

²⁸ Kúria Kfv.I.35.425/2013., Kfv.I.35.495/2014., Kfv.I.35.522/2016., Kfv.I.35.522/2018., Kfv.I.35.4040/2019.

²⁹ Kúria Kfv.I.35.270/2017.

³⁰ Az Air. ugyanakkor a tényállás felderítése érdekében foganatosítható eljárási cselekményeket – ideértve a SCAC megkereséseket is – erős időkorlátok közé szorítja. Az Air. 94. § (1) bekezdése értelmében – ha jogszabály eltérően nem rendelkezik – az ellenőrzés lefolytatásának határideje a) adóellenőrzés és ismételt ellenőrzés esetében 90 nap, a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók esetében és központosított ellenőrzés esetében 120 nap b) jogkövetési vizsgálat esetében 30 nap. Speciális szabályokat határoz meg az Air. 94. § (3) bekezdése; ezek szerint az adóellenőrzés időtartama a csoportos adóalany, valamint az áfa-regisztrált adóalany kivételével a cégbejegyzésre nem kötelezett adózó és a megbízható adózó esetén – feltéve, hogy az adózó az ellenőrzést nem akadályozza – nem haladhatja meg a 180 napot. A joghely (4) bekezdése rögzíti az adóellenőrzésre nyitva álló végső időtartamot, ami semmilyen körülmények között nem haladhatja meg a 365 napot. Az Air. 95. § (6) bekezdése pedig kimondja, hogy az adóhatóság az ellenőrzési határidő lejártát követően ellenőrzési cselekményeket nem végezhet. Az ellenőrzési határidő meghosszabbításának hiányában az ellenőrzést a törvényben előírt módon és határidőben kell lezárni.

Konkrét ügyben a bíróság kiemelte, hogy a perben történő iratbetekintés nem orvosolhatja a védelemhez való jog közigazgatási eljárásban való megsértését. Ez ellenben nem jelenti azt, hogy teljes körű és automatikus iratmegküldési kötelezettsége lenne az adóhatóságnak. A dokumentumokhoz való hozzáférés korlátozását kizárólag közérdekű célok igazolhatják; azt pedig, hogy az iratokhoz a hozzáférés biztosítható-e, a közigazgatási szervnek kell vizsgálni. Az adózónak joga van ahhoz, hogy a pert megelőző adóeljárásban megismerhesse az adóhatóság által felhasználni kívánt és az adózó védekezése szempontjából hasznos bizonyítékokat, kivéve, ha közérdekű cél igazolja az iratmegismerés korlátozásának indokolt voltát. Az Air. a nemzetközi információcsere keretében küldött megkeresés és válasz kapcsán akként fogalmaz, hogy a válasz megérkezését követően az adózó abba betekinthez, vagyis a jogszabály a betekintési jogról rendelkezik, nem az iratmegküldés kötelezettségéről. Az adóhatóságnak „csak” annyi volt a feladata, hogy minden olyan – az iratbetekintési korlát alá nem eső – iratot megismerhetővé kellett tennie, amelyre a határozatát alapította. A bíróság előtti ügyben ezen kötelezettségét az adóhatóság megtette; tájékoztatást adott a nemzetközi megkeresés válaszána beérkezéséről, azt felperes kérésére a határozatához csatolta, a felperes arra észrevételt tehetett, nyilatkozott is, így a védelemhez való jog nem sérült.³¹

A Kúria már az Air. hatályba lépését megelőzően kifejtette azt, hogy a magyar és a külföldi adóhatóság közötti iratváltás – nemzetközi megkeresés és az arra adott válasz – nem minősül az iratbetekintés alól való kivételként nevesített belső levelezésnek, a nemzetközi válasz ugyanis a közigazgatási jogviszony megítélését és eldöntését érdemben befolyásolhatja, különösen, ha az adóhatóság a nemzetközi válaszra alapozza megállapítását.³² Belső levelezésnek lényegében a technikai jellegű iratváltások minősülnek, márpedig az érdemi döntést befolyásoló eljárási aktus, illetve a döntés alapját képező bizonyítékot tartalmazó irat technikai jellegűnek nem tekinthető.³³

Korább már hivatkozott ügyben a bíróság azt is hangsúlyozta, hogy az Air. a nemzetközi információcsere keretében kiküldött megkeresés és válasz kapcsán úgy fogalmaz, hogy a válasz megérkezését követően az adózó abba „csak” betekinthez; a jogszabály tehát nem a megküldési kötelezettségről rendelkezik. A beérkezett részválasz kapcsán a bíróság kiemelte, hogy a felperes nem adta indokát, azt miért ne kellene bizonyítékként figyelembe venni, illetve azt sem jelölte meg,

³¹ Miskolci Törvényszék 102.K.700.085/2020.

³² Az EUB C-682/15. számú (Berlio) ügyben hozott döntése szerint az adóhatóság, amelyhez egy másik tagállami adóhatóság információkéréssel fordult és amely ennek alapján egy jogalannyal szemben adatszolgáltatásra kötelező határozatot, majd az adatszolgáltatás megtagadását követően szankciót kiszabó döntést hozott, köteles megindokolni, hogy a kérelmezett információk milyen célt szolgálnak annak érdekében, hogy a nemzeti bíróság a döntés elleni jogorvoslat vizsgálata keretében értékelhesse az adatszolgáltatásra kötelezés jogszerűségét. Emellett a jogalannyal szemben kiszabott szankció ellen a jogalany által indított keresetet elbíró bíróság jogköre sem korlátozódhat csak a szankció felülvizsgálatára; a bíróság az említett határozat jogszerűségét is jogosult vizsgálni. A bíróságnak ezért hozzá kell férnie a megkereső tagállam által a megkeresett tagállamnak címzett információkéréshez is.

³³ Kúria Kfv.VI.35.306/2013., Kfv.III.35.125/2015., Kfv.I.35.521/2021.

hogyan konkrétan milyen további választ, nyilatkozatot várt a külföldi megkeresett hatóságtól és az mennyiben szolgálta volna a tényállás tisztázását. Az, hogy a külföldi adóhatóság válasza nem érkezett meg, nem zárja ki azt, hogy a magyar adóhatóság az eljárást lefolytassa. A tényállás a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján, további adatok nélkül is megállapítható volt. Az adatszolgáltatás „teljességének” hiánya nem eljárásjogi szabálytalanság, hanem a tényállás megalapozottságának kérdése; ennek körében kell eldönteni, hogy a tényállás az egyéb bizonyítékok alapján teljes körűnek tekinthető-e.³⁴

Az Air. 43. § (1) bekezdése tehát azokat az iratokat sorolja fel, amelyekbe az adózó akkor sem tekinthet be, ha azok egyébiránt megfelelnek az Air. 42. §-ában foglalt feltételeknek; ebből pedig az a következtetés adódik, hogy az iratbetekintési kérelem megalapozottságának elbírálása két lépcsőben történik. Elsődlegesen azt kell eldönteni, hogy az adott irat a kérelmező jogai érvényesítéséhez, kötelezettségei teljesítéséhez szükséges-e, majd ezt követően kell megvizsgálni azt, hogy az Air. 43. § (1) bekezdésében foglalt jogszabályi rendelkezés alapján az iratbetekintés korlátozásának van-e helye. Annak megállapítása, hogy valamely irat megismerése a kérelmező jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükséges-e, illetve az iratbetekintési jog az adott dokumentum tekintetében korlátozható-e, kizárólag a kérelem tartalma – nem pedig annak a megnevezése – alapján dönthető el.³⁵

Az Air. 97. § (2)-(3) bekezdése, illetve az Air. 112. § (8) bekezdése az iratbetekintés kapcsán kiegészítő szabályokat tartalmaz. Az Air. 97. § (2) bekezdése alapján az adózónak joga van az ellenőrzés során keletkezett iratokba az eljáró adóhatósággal történő előzetes egyeztetést követően betekinteni, a megállapításokkal kapcsolatban felvilágosítást kérni, azokra észrevételt tenni, bizonyítási indítványokat előterjeszteni, a jegyzőkönyvet megismerni, és a jegyzőkönyv átadását, kézbesítését követő 15 napon belül, adóellenőrzés esetén 30 napon belül észrevételt tenni. Az észrevétel megtételére nyitva álló határidők jogvesztők. A törvényhely (3) bekezdése pedig olyképp rendelkezik, hogy 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 az adózót érintő részét az adózóval részletesen ismertetni kell. Ez viszont a bevezetőben már rögzített – és az adóhatóság oldaláról törvényes elvárásként jelentkező – hivatalbóli irat- és bizonyíték ismertetési kötelezettséget jelent. Az Air. 112. § (8) bekezdése a kényszerintézkedéssel kapcsolatos jogosultságot rögzíti; ezek szerint az adózó vagy képviselője a nála lefoglalt iratokba betekinthez, kérésére azokról az adóhatóság másolatot készít.

³⁴ Miskolci Törvényszék 102.K.700.085/2020.

³⁵ Amennyiben tehát a kérelmező nem tudja igazolni az Air. 42. §-a szerinti kritériumnak való megfelelést, akkor a további feltételek vizsgálata lényegében fel sem merül.

Ezek a szabályok tartalmilag a régi Art. rendelkezéseihez képest változást csupán annyiban hoztak, hogy az ellenőrzés alkalmával történő iratbetekintés esetén a jogszabály az iratbetekintést megelőzően az adóhatósággal való előzetes egyeztetést követel meg az adózó részéről.

Az iratbetekintés korlátozásáról az adóhatóságnak az Air. 43. § (2) bekezdésének második mondata alapján végzésben kell döntenie, döntését pedig az Air. 73. § (1) bekezdésének c) pontja szerint indokolnia kell. Az indokolt hatósági döntéshez való jogot az Alaptörvény is alkotmányos rangon kezeli. Jóllehet az Alkotmánybíróságnak az indokolási kötelezettség alapjogi kívánalmai kapcsán hozott 7/2013. (III.1.) AB határozata a vonatkozó standardokat³⁶ ítélezési aspektusból vizsgálta, a kritériumok irányadóak a hatósági döntésekre is. Az indokolás mércéjének tartalma és terjedelme mindenkor az adott jogvita jellegéhez, a vonatkozó eljárásjogi szabályokhoz és az ügy egyedi körülményeihez – az előadott konkrét kérelmek, észrevételek, illetve a válaszokat igénylő kérdések érdeméhez – kell, hogy igazodjon. E vonatkozásban a döntés indokolása a tisztességes ügyintézéshez való jog – bár külön nevesített – részelemeként is értelmezendő. A tisztességesesség követelménye ebben az összefüggésben azt az elvárást jelenti, hogy az adott ügy lényegi részeire vonatkozó elemeket a döntéshozatalkor meg kell vizsgálni, továbbá az értékelésről a döntésben – az ügy szempontjából relevanciával bíró körben – is számot kell adni.³⁷ Az indokolásnak ezért ki kell térnie arra, hogy az érintett irat(ok) tekintetében milyen ok(ok) képez(nek) betekintési akadályt; szükség esetén az érintett iratok minősítését akár tételes jelleggel kell elvégezni. Az indokolási kötelezettségnek a bírósági felülvizsgálat szempontjából is jelentősége van. A Kúria – jóllehet nem adó-, hanem versenyfelügyeleti ügyben – utalt arra, hogy az iratbetekintés iránti kérelmet elutasító döntéssel szembeni kereset kapcsán a bíróságnak rendelkeznie kell minden ahhoz szükséges információval, hogy az ügy teljes ismeretében dönthessen a kérelem alapos, vagy alaptalan voltáról.³⁸

³⁶ Origóként az Egyezmény 6. cikk 1. pontjában foglalt tisztességes eljáráshoz (tárgyaláshoz) való jog szolgált. A taláros testület az indokolt döntéshez való jogot, mint az előbbinek a részjogosítványa elemezte. Ld. Kovács András György: A bírói döntések karakterisztikája komplex problémák esetén, az ítéleti indokolás meggyőző erejének egyes kérdései. Állam- és jogtudomány 2006/2. 269-289. o.; Deák Beáta: A tisztességes eljáráshoz való jog és annak védelme az Európai Unió Alapjogi Chartájában. Európai jog 2015/3. 21-28. o.; illetőleg Bencze Mátyás – Kovács Ágnes: „Nem foghat helyt”. Az Alkotmánybíróság az indokolási kötelezettség teljesítéséről. MTA Law Working Papers 2018/10. Budapest, 2018. www.jog.tk.hu/mtalwp/nem-foghat-helyt-az-alkotmanybirosag-az-indokolasi-kotelezettseg-teljesiteserol. 2022.09.09.

³⁷ 7/2013. (III.1.) AB határozat, Indokolás [34]; 30/2014. (IX.30.) AB határozat, Indokolás [88]; 3107/2016. (V.24.) AB végzés, Indokolás [38]; 3290/2021. (VII.7.) AB végzés, Indokolás [39].

³⁸ Eszerint a közigazgatási bíróságnak kell ellenőriznie azt, hogy az iratbetekintéssel érintett iratok tekintetében az alperes jogszerűen hivatkozott-e törvényi korlátokra; ezen ellenőrzés elvégzéséről a titokvédelem biztosításával úgy kell számot adnia, hogy az összhangban álljon a hatékony jogvédelem, illetőleg a peres felek védekezéshez való joga betartásának követelményeivel (Kúria Kfv.IV.37.050/2021.). Szintén versenyfelügyeleti ügyben utalt a Kúria arra, hogy az iratbetekintési jog gyakorlása a korlátozottan megismerhető iratok vonatkozásában is csupán alapos ok miatt szűkíthető. Az iratbetekintés megtagadását az ügy érdemében hozott döntés elleni jogorvoslat lehetőségével sem lehet indokolni (Kúria Kfv.III.37.056/2021.). Megítélésem szerint ezek a jogi következtetések minden közigazgatási eljárástípusra – következőképp az adóeljárásra is – irányadóak kell, hogy legyenek.

Konkrét esetben az elsőfokú adóhatóság az adóellenőrzés alkalmával az eljárás folyamatban léte alatt előterjesztett iratbetekintési kérelemről két irányban rendelkezett. Egyrészről az Air. 42. § (1) bekezdése alapján a végzés mellékleteként csatolt dokumentumlista I. pontjában felsorolt iratok (166 db) vonatkozásában a felperesi iratbetekintési kérelemnek az ellenőrzés helyt adott; másrészről a végzés mellékleteként csatolt dokumentumlista II. pontjában felsorolt iratok tekintetében (67 db) az Air. 43. § (1) bekezdésének a) pontja alapján az iratbetekintési jogot megtagadta. Az alperesi adóhatóság – mint felettes szerv – az elsőfokú végzést jogszerűnek ítélte. Felperes a keresetében elsődlegesen azt vitatta, hogy az adóhatóság végzéséből nem derül ki egyértelműen az iratok minősége, azokat beazonosítani nem lehet, emiatt aggályos az is, hogy az adóhatóság által hivatkozott elutasítási ok ténylegesen is megfelel-e a valóságnak. Az elsőfokú bíróság a döntésében a felperesi keresetet megalapozottnak ítélte. Az ítéletében kitért arra, hogy bár az Air. 43. § (1) bekezdésének a) pontja kapcsán az elsőfokú végzés valóban nem tartalmaz indokolást és a másodfokú végzés a hiányzó indokolást kiegészítette, ellenben azok továbbra sem tartalmazzák az iratok olyan megnevezését, hogy azokból beazonosíthatóan megállapítható legyen, hogy miért tartoznak az Air. 43. § (1) bekezdésének a) pontja hatálya alá. Az adóhatóság által használt DOKU iratkezelési rendszer megnevezései nem egyértelműek, azokból kívülálló egyértelmű következtetést levonni nem tud arra, hogy adott iratok mennyiben tartozhatnak a megtagadási okkal érintett körbe. Az elsőfokú bíróság – az adóhatósági döntések megsemmisítése mellett – az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte, egyszersmind iránymutatásában előírta azt, hogy a felperesi kérelem minden pontját kimerítve, az iratbetekintés köréből kizárt iratokat egyértelműen, kétséget kizáróan megnevezve, a tényállási elemeket és a bizonyítékokat feltárva, a jogszabályokat megjelölve kell döntését meghoznia. A Kúria az adóhatóság felülvizsgálati kérelmét követően az elsőfokú ítéletet – az indokolás részbeni megváltoztatása mellett – helybenhagyta. A felülvizsgálati bíróság egyetértett az indokolás azon elemével, mely szerint az adóhatósági belső iratkezelő megnevezéséből kívülálló egyértelmű következtetést levonni az irat Air. 43. § (1) bekezdésének a) pontja alá tartozására már nem tud, emiatt a döntés az Air. 73. § (1) bekezdésébe ütközik. Téves az alperes azon érvelése, hogy az Air. 43. § (1) bekezdésének a) pontjában foglalt kogens jogszabályi rendelkezés alapján további indoklási, bizonyítási kötelezettség nem terhelte. Különös súlya van a megismerés lehetőségének az eljárás folyamatban léte alatt, még az érdemi határozat meghozatalát megelőzően. A 3223/2018. (VII.2.) AB határozat kiemelte azt, hogy az iratmegismerés hiánya adott esetben akár el is lehetetlenítheti azt, hogy az ügyfél az eljárás alatt észrevétellel éljen tényállás feltáratlanság, vagy későbbiekben a döntés iratellenessége kapcsán, márpedig nem áll összhangban az Alaptörvény jogfelfogásával az olyan hatósági eljárás, amelyben a szubjektív jogvédelem méltatlanul háttérbe szorul. Az iratbetekintés

törvényben biztosított jogának sérelme annyiban jelenti a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog korlátozását, ha az ügyfél nyilatkozattételhez és védekezéshez való jogát csorbítja. Az iratbetekintés a közigazgatási hatóság jogszerű működésének egyik törvényi garanciája, emellett az ügyfél hatósági eljárásban való hatékony részvételét teszi lehetővé; a nyilatkozattételhez és a védekezéshez való alapjogon keresztül a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog értelmezési tartományához is szükségképpen hozzátartozik.³⁹

Az Air. 122. § (3) bekezdésének d) pontja szerint az első fokon hozott, az iratbetekintési jog korlátozását elrendelő végzéssel szemben önálló fellebbezésnek van helye, melyet a fellebbezést alátámasztó bizonyítékokkal együtt a törvény 124. § (1)-(2) bekezdései értelmében az írásba foglalt döntés közlésétől számított 15 napon belül lehet előterjeszteni a megtámadott döntést hozó adóhatóságnál. A fellebbezés előterjesztésének módja megegyezik az alapkérelem előterjesztése szerinti formával. Az elsőfokú döntéssel szembeni jogorvoslat elbírálására a NAV Fellebbviteli Igazgatósága – mint másodfokú adóhatóság – rendelkezik jogosultsággal.⁴⁰ Adózó közigazgatási pert a véglegessé vált döntéssel szemben az Air. 130. § (1) bekezdése szerint indíthat.

III.4. Az iratbetekintési jog gyakorlásának engedélyezése

Az Air. nem szab határidőt annak kapcsán, hogy amennyiben az adóhatóság az adózó részére az iratbetekintést engedélyezi, arra milyen időpontban kell lehetőséget biztosítani; egyes szakmai álláspontok értelmében az indokolatlanul elhúzódó, 10 napot meghaladó időpont kitűzése már az iratbetekintés garanciális jogosultsága sérelméhez vezethet.⁴¹ Az iratbetekintés engedélyezéséről az adóhatóság ugyancsak végzést hoz, mellyel szemben önálló jogorvoslatnak nincs helye, az a közléssel hatályosul és véglegesnek tekintendő [Air. 74. § (1) bekezdése, Air. 118. §-a és 122. § (3) bekezdése]. Ez esetben az adóhatóság egyszerűsített döntést hozhat, mely csak a kérelem teljesítését megalapozó jogszabályhelyek megjelölését tartalmazza [Air. 73. § (2) bekezdése].

Az Air. 70. § (1) bekezdése alapján a szóbeli kérelemről – ha azt nyomban nem teljesítik –, valamint a tényállás tisztázása érdekében lefolytatott eljárási cselekményről az adózó vagy az eljárás egyéb résztvevője részvétele esetén jegyzőkönyvet, más esetben feljegyzést kell készíteni. A joghely (2) bekezdése alapján a feljegyzés tartalmazza készítésének helyét és idejét, az eljárási cselekményen részt vevő személyek azonosításához szükséges adatokat, nyilatkozataik lényegét,

³⁹ Budapest Környéki Törvényszék 17.K.703.266/2020., Kúria Kfv.V.35.275/2021. A felülvizsgálati fórum utóbbi döntésében kimondta, hogy az iratbetekintési kérelem nem tagadható meg az adóeljárás folyamatban léte során olyan kapcsolódó vizsgálati iratanyagra, amely a védekezéshez szükséges lehet. Az iratbetekintési kérelem nem utasítható el azon indokkal, hogy azt a jövőben esetlegesen az adóhatóság nem is kívánja érdemi döntésének megalapozásához felhasználni.

⁴⁰ A Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015. (XII.29.) Korm. rendelet 1. § (1) bekezdése, 11. §-a, a 2. § (1) bekezdése alapján a NAV Korm. rend. 1. számú melléklet B) részének 9. pontja.

⁴¹ Ld. Juhász: i.m. 46.o.

illetve a cselekmény lefolytatása során a tényállás tisztázásával összefüggő ténymegállapításokat. A jegyzőkönyv ezen túlmenően tartalmazza a jogokra és kötelezettségekre való figyelmeztetést. Az Air. 70. § (3) bekezdése kimondja, hogy a feljegyzést annak készítője, a jegyzőkönyvet – annak minden oldalán – az eljárási cselekményen részt vevő személyek aláírják. Fentiek alapján tehát az iratbetekintés során történeteket jegyzőkönyvben kell rögzíteni.

Az egyes eljárási cselekmények jellemzően egyszerűek, illetve megismételhetetlenek – az ezek során történtek utóbb egyáltalán nem, vagy csak különös nehézségek mellett rekonstruálhatóak –, a jegyzőkönyv formai és tartalmi kellékeinek megkövetelése ezért a kérelmezőt (is) védi. A jegyzőkönyvkészítés célja a hatóság tényállás felderítése körében végzett eljárási cselekmények kellő dokumentálása, vagyis akár a közigazgatási hatósági eljárás egészének jogszabályszerűsége múlhat a hatósági jegyzőkönyv megszabott alakban való elkészítésén és rendelkezésre állásán.⁴² Az iratbetekintésről készült jegyzőkönyvnek ezért részletesen tartalmaznia kell azt, hogy mire terjedt ki az iratbetekintés, ténylegesen milyen iratokat ismert meg a kérelmező; ennek hiányában nem állapítható meg teljes bizonyossággal, hogy a kérelme teljesítésére miként került sor. Maga az iratbetekintés kiterjedhet egy konkrét iratra, több iratra, vagy akár – ide értve a már hivatkozott jogszabályi korlátozásokat – az adóeljárás teljes iratanyagára. Fontos, hogy az iratbetekintési jog gyakorlása során az irat nem tartalmazhat olyan adatokat, amelyek megismerésére az érintett nem jogosult; az ilyen információk felismerhetetlenné tétele az adóhatóság feladata.

Az iratbetekintésre elektronikus úton is van mód. Ebben az esetben az adóhatóság a kérelmező részére kiadható, elektronikus formában rendelkezésre álló dokumentumot nem hiteles másolat formában, tájékoztatás céljából, ingyenesen, elektronikusan és úton a megadott elektronikus kapcsolattartási címre továbbítja. Az elektronikus ügyintézés részletszabályairól szóló 451/2016. (XII.19.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Eüsztv. vhr.) 26. §-a tartalmazza az elektronikus iratok megismerésének és a másolat készítésének szabályait. Eszerint az elektronikus ügyintézészt biztosító szerv a folyamatban lévő ügyben az ügyfél által megismerhető irat, kép-, hangfelvétel (ezen alcím alkalmazásában a továbbiakban együtt: irat) elektronikus úton történő megismerését és az arról való másolatkészítést (e § alkalmazásában együtt: az irat elektronikus úton történő megismerése) a) azonosítást követően az irat, az irat hiteles vagy az Eüsztv. 23. § (2) bekezdése szerinti másolata közvetlen letöltését vagy megtekintését biztosító megoldással, b) az ügyfél által előterjesztett kérelem alapján az iratnak az Eüsztv. 23. § (2) bekezdése szerinti másolata

⁴² A Legfelsőbb Bíróság – Kúria – megközelítésében amennyiben a hatóság valamely eljárási cselekménynél mellőzi a jegyzőkönyv felvételét, vitathatóvá és kontroll nélkülivé teszi az ellenőrzés eseményeit. Utólag emiatt már nem is tisztázható minden kétséget kizáróan az egyes nyilatkozatok valóságtartalma és az alperesi határozat megállapításai sem tekinthetők bizonyítottak. Ezen mulasztás az ügy eldöntésére kiható, nem orvosolható jogszabálysértésnek minősül, mivel az ellenőrzéskori események teljes bizonyossággal egy esetleges perbeli bizonyítás felvétele esetén sem pótolhatóak [Legf. Bír. (Kúria) Kfv.I.35.145/2008.].

kézbesítésével, c) az ügyfél által előterjesztett kérelem alapján, az elektronikus formában rendelkezésre álló irat vagy az irat hiteles elektronikus másolata kézbesítésével vagy d) a (3) bekezdés szerinti esetben, illetve az ügyfél kérelmére az elektronikus ügyintézészt biztosító szerv által biztosított helyszínen terminál alkalmazásával biztosítja. Ha annak a feltételei fennállnak, és jogszabály eltérően nem rendelkezik, az erre irányuló kérelem előterjesztését – ha jogszabály azt költségtérítés vagy díj fizetéséhez köti, ennek a megfizetését vagy a várható költségek előlegezését – követő 15 napon belül biztosítja a) az elektronikus formában rendelkezésre nem álló irat, valamint b) az ügyfél által meg nem ismerhető adatot is tartalmazó irat ügyfél által megismerhető tartalmának elektronikus úton történő megismerését [Eüsztv. vhr. 26. § (4) bekezdése].⁴³

III.5. Az iratmásolat készítésének joga

Egy gondolat erejéig ki kell térni arra is, hogy az iratbetekintési jog magában foglalja az irat lemásolásának és a másolat kérésének jogát is, mely utóbbi jog törvényi szinten nem korlátozott a személyes megjelenés esetére.⁴⁴ Az Air. hatálybalépése előtti időből származó kúriai eseti döntés szerint – bár a Ket. által szabályozott iratbetekintés kapcsán, de a kérdéses előírások érdemi egyezőségét tekintve analóg módon alkalmazandóan – a szabályokból levonható a következtetés, hogy az ügyfélnek az iratmásolat küldésére vonatkozó kérelme is teljesítendő. A Kúria érvelése szerint a törvény nem korlátozza az iratmásolat kérését személyes megjelenés esetére, ilyen törvényi korlát hiányában pedig a másolat – szolgáltatási díj ellenében történő és azt megfizetni vállaló – ügyfél számára postai úton történő megtagadása súlyos eljárási jogszabálysértés.⁴⁵

IV. Az iratbetekintéshez való jog az Alkotmánybíróság döntéseiben

Mint a bevezetőben említettem, az iratbetekintéssel – mint a tisztességes ügyintézéshez való jog egyik részjogosítványával – az Alkotmánybíróság is több ízben foglalkozott, elsődlegesen a tételes jogi szabályozással összefüggésben, mely döntések közül a magam részéről kettőt tartok szükségesnek kiemelni. Mivel az Alkotmánybíróság ezeken túlmenően több esetben érintette az adóeljárás során az iratbetekintési jogosultság terjedelmének kérdéskörét [9/2013. (III.6.) AB határozat, 3017/2018. (I.22.) AB végzés, 3429/2020. (XI.26.) AB végzés, 3291/2021. (VII.22.) AB határozat], ezért választásom némiképp „önkényesnek” hathat. Amellett, hogy ezen bélyeget természetesen kénytelen vagyok felvállalni, megítélésem szerint a prezentált határozatok mutatják

⁴³ Jóllehet nem az iratbetekintés vonatkozásában, hanem az Air. 115. § (1) bekezdése szerinti revíziós jegyzőkönyv tekintetében állapította meg a Kúria, hogy nem jogszabálysértő az adóhatóság azon eljárása, miszerint a revíziós jegyzőkönyv mellékleteit – amennyiben az elektronikus kézbesítés a csatolmányok mérete folytán technikai akadályba ütközik – adózó részére digitális adathordozón küldi meg (Kúria Kfv.I.35.061/2020., Kfv.I.35.105/2020.).

⁴⁴ Értve ez alatt természetesen azt az esetet, amikor a kérelmező nem kötelezett az elektronikus kapcsolattartásra.

⁴⁵ Kúria Kfv.III.37.108/2012., Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 2.K.21.027/2010.

be legapróbb összefüggéseiben az iratbetekintés és a hatékony védekezés közötti kapcsolatot, valamint azoknak a tisztességes ügyintézéshez való jog dimenzióján belül történő elhelyezését.

IV.1. 1189/D/2007. AB határozat

A téma szempontjából az első jelentős döntés az *1189/D/2007. AB határozat* (ABH 2008, 2805), mely egyrészt a régi Art. 12. § (3) bekezdése e) pontjának az alkotmányellenességét vizsgálta, másrészt állást foglalt abban a körben is, hogy történt-e mulasztásban megnyilvánuló alkotmányellenesség, amikor az Országgyűlés nem alkotott jogszabályt annak a biztosítására, hogy a közigazgatási hatósági eljárásban az iratbetekintési jog biztosított legyen. Az indítványozó álláspontja szerint a támadott jogszabályhely szerint az adóhatósági ügy iratainak azon része, amelynek megismerése más személyre vonatkozó, adótitkot érintő rendelkezésbe ütközik, az adott eljárás ügyfele által nem tekinthető meg. Az érintett előírás azáltal, hogy bizonyos iratok megismerésétől elzárja az adóeljárás ügyfelét, sérti az Alkotmány 2. § (1) bekezdését. Az indítványozó hangsúlyozta, hogy a jogállam magában foglalja a jogszabályok és az állami szervek működésének összhangját, az eljárási garanciák védelmét; az eljárási védelem pedig megtestesíti azon joggyakorlásnak a lehetőségét, hogy az ügyfél az őt érintő eljárással kapcsolatos valamennyi iratot megismerje. Megítélése alapján a régi Art. szabályozása által megvalósított alapjog korlátozás alkotmányosságához a szükségesség, alkalmasság és arányosság együttes fennállása nem tűnik ki a közhatalmi eljárásból. Fentiekén túlmenően – másodlagosan – az indítványozó kérelmezte a mulasztásban megnyilvánuló alkotmányellenesség kimondását arra az esetre, ha az Alkotmánybíróság utólagos normakontroll alapján alkotmányellenességet nem lát megállapíthatónak. Álláspontja szerint nincsenek olyan jogi szabályok, amelyek az adózó iratbetekintési jogának kikényszeríthetőségét biztosítanák. Előadása szerint így az adózó és az adóhatóság között meglévő alá-fölérendeltségi viszonyt az adóhatóság gyakorlatilag korlátoktól mentesen valósíthatja meg, emiatt a védekezéshez való alkotmányos jogát csak az egyfokozatú peres eljárásban tudja – de azt is korlátok között – érvényre juttatni, mely nem minden esetben kielégítő, ez pedig sérti az Alkotmány 8. § (1) bekezdését.

A határozatában az Alkotmánybíróság rámutatott arra, hogy az iratbetekintéshez és a másolat készítéséhez való jog a taláros testület – EJEB gyakorlatával is megegyező – megközelítésében az Alkotmány 57. § (1) bekezdése szerinti tisztességes eljáráshoz való jog részeleme [75/1995. (XII.21.) AB határozat, ABH 1995, 376, 382; 6/1998. (III.11.) AB határozat, ABH 1998, 93, 95; 15/2002. (III.29.) AB határozat, ABH 2002, 116, 118]. Az iratmegismerés joga az Alkotmány 57. § (1) bekezdésén keresztül csak közvetett módon része a jogállamiságnak, az indítványokban megfogalmazott alkotmányjogi probléma a jogállamiság elvéből közvetlenül nem vezethető le. A

jogállamiság elve és a régi Art. 12. § (3) bekezdésének e) pontja között nincs direkt és érdemi alkotmányos kapcsolat. Az alkotmánybíróági gyakorlat szerint ezen hiány az indítványt érdemi elbírálásra alkalmatlanná teszi⁴⁶; ezért az Alkotmánybíróság az indítványt – a régi Art. 12. § (3) bekezdésének e) pontja alkotmányellenességét állító részében – elutasította.

Ezt meghaladóan fenti határozat foglalkozott az indítványozó részéről állított törvényalkotói mulasztás kérdéskörével. Az indítványozó álláspontja szerint a vélt mulasztás – az alkotmányos alapjog immanens tartalmának a korlátozása miatt – sérti az Alkotmány 8. § (1) bekezdését is, mivel alkotmányos alapjog lényeges tartalmát csonkítja. Az Alkotmánybíróság ennek kapcsán arra az álláspontra jutott, hogy az adózói iratmegismerési jog érvényesülését az adóeljárás és az azt követő bírósági eljárás komplex szabályrendszerén keresztül kell vizsgálni. A régi Art. 136. § (3) bekezdésének e) pontja kifejezetten megengedi az iratbetekintési jogot korlátozó végzés elleni önálló fellebbezést. Amennyiben a fellebbezési eljárás keretein belül nem került orvoslásra az iratbetekintési joggal kapcsolatos sérelem, úgy erre a polgári peres eljárásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: régi Pp.) XX. fejezetének szabályai szerint lefolytatott közigazgatási perben, annak eljárási rendje által biztosítottan kerülhet sor; különös tekintettel arra, hogy a per alperese – vagyis a közigazgatási szerv – köteles a teljes közigazgatási aktacsomagot megküldeni a bíróság felé [rég Pp. 330. § (2) bekezdése], vagyis az eljárásjogok komplex rendszerében az iratbetekintési jog gyakorlása biztosított. Mulasztás hiányában az Alkotmánybíróság az indítvány ezen részét is elutasította; az indítványozó ugyanis nem jelölt meg olyan alkotmányos alapjogot, amelyet az állított mulasztás sértene. Ebből következően pedig – tekintettel arra, hogy nem állt fenn törvényalkotói mulasztásban tetten érhető alkotmánysértés sem – az Alkotmánybíróság az indítványozónak az Alkotmány 7. § (1) bekezdésének sérelmét kifogásoló indítványának szintén nem adott helyt, azt ugyancsak elutasította.

IV.2. 3223/2018. (VII.2.) AB határozat

A témával kapcsolatos másik jelentős döntés a 3223/2018. (VII.2.) AB határozat. Az ügyben a közigazgatási bíróság kért alkotmányossági kontrollt folyamatban lévő peres eljárásokban. Az indítvány lényege szerint az elsőfokú adóhatóság adóellenőrzést végzett a jogi személy adózókkal szemben, ennek eredményeként jogosulatlan visszaigénylést tárt fel és adóbírságot szabott ki a régi Art. irányadó rendelkezései értelmében. Az elsőfokú adóhatóság a tényállások tisztázása során felhasználta más adózókkal szemben lefolytatott kapcsolódó ellenőrzések iratait is. Ezen iratokat az adóhatóság zártan kezelte, azokat az adózó revíziós jegyzőkönyvéhez nem csatolta; ugyanakkor

⁴⁶ 698/B/1990. AB határozat, ABH 1991, 716-717; 108/B/1992. AB határozat, ABH 1994, 523-524; 19/2004. (V.26.) AB határozat, ABH 2004, 321, 343.

a más adózóknál folytatott vizsgálatok eredményeit az adózókat érintő részben a jegyzőkönyvekben, valamint a határozatokban a régi Art. 100. § (4) bekezdésének megfelelően ismertette. A fellebbezések alapján eljáró felettes szerv az elsőfokú határozatokat helybenhagyta. Adózók a kereseteikben az első- és másodfokú adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérték. Érvelésük szerint az adóhatóság jogszerűtlenül korlátozta iratbetekintési jogukat; a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogból ugyanis az vezethető le, hogy a kapcsolódó vizsgálat iratanyagát, amelyet az adóhatóság bizonyítékként vesz figyelembe, az adózók teljes körűen meg kell, hogy ismerhessék az adóeljárásban. A közigazgatási bíróság az előtte a folyamatban lévő közigazgatási pereket felfüggesztette, melyet követően az Alkotmánybírósághoz fordult. A bírói kezdeményezések értelmében a régi Art. 100. § (4) bekezdése sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdését (a tisztességes ügyintézéshez való jogot) és az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdését (a jogorvoslathoz való jogot). Az indítványok szerint fennáll a lehetősége annak, hogy az adóeljárás során rendelkezésre álló bizonyítékok közül esetlegesen nem kerül felhasználásra az adózók számára kedvező bizonyíték; az adózók pedig nem tudják kontrollálni azt, hogy az adóhatóság eleget tett-e a régi Art. 97. § (6) bekezdésének, mely szerint 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 adóeljárás során nem ismerhetik meg, arra csak a kontradiktórius közigazgatási perben van lehetőség, hiszen utóbbi eljárás megköveteli a fegyveregyenlőség elvének érvényesülését, amely csak akkor garantálható, ha a felperes kivétel nélkül minden irathoz – a korábban zártan kezeltetekhez is – hozzáférhet. Ennek érvényesülése az adóperekben a felperes részéről az adótitok megőrzésére vonatkozóan tett kötelezettségvállaló nyilatkozaton keresztül biztosított, garantálva a hatékony jogorvoslathoz való jogot, továbbá az adótitok védelmét. A bíróság megítélése szerint általános érvénnyel nem jelenthető ki, hogy a közigazgatási pergyakorlat szerint megfelelően érvényesülne az adózó hatékony jogorvoslathoz való joga; az adóhatósági eljárásoknak ugyanis csak egy töredéke jut el a peres szakaszba, vagyis ha az adózó nem indít közigazgatási pert az adóhatározat bírósági felülvizsgálata iránt, nem érvényesülhet a hatékony jogorvoslathoz való jog a régi Art. 100. § (4) bekezdésének rendelkezései miatt.

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 a régi Art. 100. § (4) bekezdésében deklarált szabályok alapján a személyes adatok védelméhez – vagyis az adótitkokhoz – való jogot helyezte előtérbe. A bíróság végkövetkeztetése szerint ha az Alkotmánybíróság az indítványnak helyt ad, a bíróságnak meg kell állapítania az iratbetekintési

jog sérelmét, a keresettel támadott határozatokat hatályon kívül kell helyeznie és az iratbetekintés jogát a felperesek a megismételt adóhatósági eljárásokban gyakorolhatnák.

Az Alkotmánybíróság a bírói kezdeményezést érdemben vizsgálta, ellenben azt elutasította. Érvelésében kitért arra, hogy az iratbetekintés – járulékos jellege lévén – ahhoz a követelményhez igazodik, hogy az ügyfél a jogait gyakorolni, a kötelezettségeit teljesíteni tudja; ez biztosítja, hogy a hatóság jogi álláspontjával szemben az ügyfél szükség szerint ki tudja alakítani a nyilatkozatait, észrevételeit, indítványait tartalmát, a felelősséget megállapító eljárásokban a védekezését. Emiatt a tisztességes ügyintézéshez való jog részét képezi a nyilatkozattételhez és a védekezéshez való jog, mely feltételezi azt, hogy az ügyfél megismerhesse a hatóság bizonyítási eljárását, az annak keretében beszerzett bizonyítékokat, amelyekre a hatóság a döntését alapozza. A megismerés hiánya az adott esetben akár ki is zárhatja, hogy az ügyfél már az eljárás folyamán észrevételt tegyen a tényállás feltáratlanságára, avagy későbbiekben a döntés iratellenességére; márpedig az Alaptörvény emberképével nem áll összhangban a hatóságnak olyan működése, amelyben az ügyfél szubjektív jogvédelme háttérbe szorul. Következésképpen az iratbetekintés törvényben biztosított jogának a sérelme annyiban jelenti a tisztességes hatósági eljáráshoz való alapjog korlátozását, ha az a nyilatkozattételhez és védekezéshez való jogot csorbítja. Emiatt az iratbetekintés a hatóság jogszerű működésének egyik törvényi garanciája és emellett az ügyfelek eljárásban való hatékony részvételének lehetőségét alapozza meg.⁴⁷

A taláros testület ezen túlmenően megállapította, hogy az adóhatóság az adóeljárásban sajátos szerepet tölt be, ezen kettőség: egyrészt a közérdekű közhatalmi tevékenysége körében a közpénzek hatékony behajtásáról gondoskodik (közérdekvédelmi funkció), másrészt előbbinek úgy kell eleget tennie, hogy eljárása során biztosítsa az ügyfél részvételi jogait és garantálja az ügyfél, illetőleg harmadik személyek (alap)jogainak érvényesülését (szubjektív jogvédelem). Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése szerinti alapjog rendeltetése, hogy – ügyfélközpontú megközelítésben – biztosítsa a kettő közötti egyensúlyt, az anyagi jog érvényesülését és a hatóság

⁴⁷ Sajátos módon érvelt az Alkotmánybíróság egy másik ügyben. „Amennyiben ugyanis az ügyfél – akár a hatóság mulasztására tekintettel – az alapeljárásban nem tudja kifejtetni álláspontját, nem tudja előterjeszteni indítványait, akkor ezt a jogorvoslati eljárásban megteheti, amelynek hatására jog által biztosított esélye van arra, hogy az eljárás visszakerüljön az alapeljárás szakaszába. Amennyiben ez megtörténik (mint ahogyan az a jelen esetben meg is történt), abban az esetben nem állítható, hogy az ügyfélnek nem nyílt volna lehetősége befolyásolni az alapeljárás mikénti kimenetelét. Mindezek alapján az Alkotmánybíróság arra a következtetésre jutott, hogy amennyiben a jogorvoslati jog gyakorlása következtében a közigazgatási hatósági ügy visszakerül az alapeljárás szakaszba, úgy az iratismertetés elmaradása (vagy az iratbetekintési jog más jellegű sérelme) által bekövetkezett jogsérelem valódi orvoslást nyerhet, hiszen az eljárásban érintett személy (még ha megtett indítványa elsősorban nem is erre irányul) ezáltal lehetőséget kap arra, hogy álláspontja kifejtésével ne csak a jogorvoslati eljárást lefolytató szervet, hanem az alapeljárásban eljáró hatóság döntésének kimenetelét is befolyásolja. Ezáltal pedig a másodfokon már nem pótolható indítványozási, észrevételezési jog is feléledhet.” {3069/2022. (II.25.) AB határozat, Indokolás [31]-[32]}. Ellenben hangsúlyozni kell, hogy az iratbetekintés kapcsán érvényesülni kell az időszerűségnek is. Ez érdemben azt is jelenti, hogy a közigazgatási szervnek az iratbetekintést az eljárása alkalmával lehetőleg a döntés meghozatalát megelőzően kell biztosítani úgy, hogy az adóalanynak kellő ideje legyen arra, hogy a szükséges adatokat a védelme előkészítése érdekében megismerje (Kúria Kfv.I.35.521/2021.).

jogszerű működését. A tartalmát tekintve a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog magában foglalja azon részjogosítványokat, amelyek az ügyfél részvételi jogainak biztosítása megkövetel (egyebek mellett a nyilatkozattétel és a hatékony védekezéshez való jog. Mindkettő feltételezi az ügyfélnyilvánosságához tartozó jogok érvényesülését.). Az Alkotmánybíróság – ezen kettőséget szem előtt tartva – hangsúlyozta, hogy az iratbetekintést magában foglaló nyilatkozattételhez és védekezéshez való jog is korlátozható az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdésében meghatározott teszt alapján, miszerint alapvető jog más alapvető jog érvényesülése vagy valamely alkotmányos érték védelme érdekében, a feltétlenül szükséges mértékben, az elérni kívánt céllal arányosan és az alapvető jog lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható.

Az adózó iratbetekintési jogának korlátozását pedig az Alaptörvény VI. cikk (1) bekezdésére visszavezethető magántitok védelme teszi szükségessé. A kapcsolódó vizsgálat iratanyaga a más adózók adóitkait 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 szükségképpen tár fel az alapellenőrzés szempontjából új, releváns adatot; másfelől azért nem, mert az alapellenőrzéssel érintett tényállás feltárásához szükséges információknál több adatot, bizonyítékot is rögzíthet, amelyet az adóhatóság nem használ fel az adózóval szembeni megállapításoknak az alátámasztására. Ebből következik, hogy az iratbetekintési jog korlátozása szükséges a magántitokhoz való jogra tekintettel, melyet a régi Art. 100. § (4) bekezdése a már hivatkozottak szerint arányosan visz véghez. Ez ugyanakkor az adózónak nem okoz jog-, avagy érdeksérelmet, tekintettel arra, hogy az adóhatóság köteles a kapcsolódó vizsgálat felhasznált anyagát az adózóra vonatkozó részében részletesen ismertetni, így az adózónak az adóeljárásban módjában áll az érdemi védekezését előkészíteni. Az adózó joga akkor szenvedne csorbát, ha – a régi Art. 100. § (4) bekezdésének megsértésével – az adóhatóság nem hozná tudomására a kapcsolódó vizsgálat során feltárt és felhasznált adatoknak, bizonyítékoknak adózót érintő részét. Mindezek alapján az Alkotmánybíróság azt állapította meg, hogy jöllehet a nyilatkozattétel és a védekezés joga a tisztességes ügyintézéshez való jogra visszavezethető részjogosultság, ezek iratbetekintésen keresztül való korlátozása szükségesnek és arányosnak minősül az Alaptörvény VI. cikk (1) bekezdése részét képező, minden érintettet megillető adótitok-védelemre tekintettel.

A taláros testület az érvelésében érintette az adótitok perbeli felhasználásának a kérdéskörét is. Ennek kapcsán utalt a Kúria 1/2013. számú KMJE határozatára (a továbbiakban: KMJE), mely szerint a közigazgatási perben a feleknek a bíróság által felülvizsgált határozatokban felhasznált adótitok teljes körű megismerését biztosítani kell. Ha ezt nem teszik lehetővé, akkor a meg nem ismerhető adótitok bizonyítékként történő felhasználására nincs lehetőség. A közigazgatási per során tehát – mint a kontradiktórius eljárás legfőbb jellemzője – érvényesül a fegyveregyenlőség

elve; 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 tekintett, vagy tekinthetett volna meg (KMJE, Indokolás V. pont hetedik és nyolcadik bekezdése).⁴⁸ A KMJE tartalma a támadott normához, a joggyakorlat egységesítésének szándékával fűzött értelmezés. A régi Art. 100. § (4) bekezdése nem vezethet ahhoz, hogy az adózók a jogorvoslati fórumrendszer minden pontján csak és kizárólag az adóhatóság szűrőjén keresztül ismerhetik meg a zártan kezelt iratok tartalmát. Ez a szabály nem gátolja azt, hogy a bírósági eljárás alkalmával a felperesek tanulmányozhassák az adótitkokat is tartalmazó iratokat, vagyis az adózók – felperesi minőségükben – a peranyag teljes körű ismeretének a birtokába kerülhetnek.

Összességében az Alkotmánybíróság így azt állapította meg, hogy az adótítok adóperben való megismerhetősége okán a régi Art. 100. § (4) bekezdése nem áll ellentétben a jogorvoslathoz való joggal.⁴⁹ Nem vezet a jogorvoslathoz való jog sérelméhez önmagában az, hogy az adekvát jogorvoslati eszközt, fórumot és hatáskört a bírósághoz fordulás, azaz a közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálata iránti kérelem benyújtása testesíti meg. Az azonban kritérium, hogy legalább egy ponton rendelkezésre álljon a hatékony jogorvoslathoz való jogot kielégítő törvényi lehetőség az érintettek számára. Ezt a követelményt a jogorvoslati fórumrendszernek az egésze biztosítja; a jogvédelmi rezsím egy több elemből összeállított hálót alkot, melynek egészében kell alkalmasnak lennie arra, hogy kiszűrhesse a jogállami keretek között is előforduló jogszerűtlen hatósági döntéseket.⁵⁰ Erre figyelemmel az Alkotmánybíróság a bírói indítványokat elutasította.

⁴⁸ Ld. 42/59. számú és 49/59. számú egyesített ügy, Snupat kontra Főhatóság (EBHT 1961, 101, 156.); C-480/99. számú ügy, Plant és társai kontra Bizottság (EBHT 2002, I-265.); és C-199/99. számú ügy, Cours UK kontra Bizottság (EBHT 2003, I-11177.).

⁴⁹ Önmagában ugyanakkor az, hogy az ügyfél gyakorolhatja a határozattal szembeni jogorvoslati jogát, nem jelenti azt, hogy ezen eljárási szakasz pótolhatná a korábbiakban esetlegesen bekövetkezett mulasztásokat; a másodfokú eljárás – teljes felülbírálati jogköréből adódóan – elviekben alkalmas erre, azonban nem minden hiányosság esetén. Mint arra már az Alkotmánybíróság is rámutatott, „A bizonyítékok ismertetésének elmaradása utólag korrigálható abban a tekintetben, hogy utólag is van lehetőség azok megismertetésére az ügyféllel, azonban azok a kapcsolódó ügyféli jogosultságok (az indítványozási, észrevételezési jog), nem pótolhatóak a másodfokú eljárásban. A bizonyítással kapcsolatos indítványozási és észrevételezési jog éppen azt teszi lehetővé, hogy már az elsőfokú eljárásban ütköztetni lehessen az álláspontokat. Ha ez a bizonyítékok ügyféllel való megismertetésének elmaradása miatt nem történik meg az elsőfokú eljárásban, a másodfokú eljárásban ugyan van rá lehetőség a teljes felülbírálat okán, azonban a másodfokú döntés ellen már nem lehet jogorvoslatot előterjeszteni, így a bizonyítással kapcsolatos érvelés sem kifogásolható. Az elsőfokú döntés elleni jogorvoslat pedig az alapvető eljárási jogok korlátozása miatt fogalmilag nem lehet teljes körű. Az ügyféli jogok csorbulása emellett a jogorvoslatok számának növekedésével is jár, amely a tisztességes eljáráshoz való jog immanens részét képező észszerű időn belül történő elbírálás követelménye ellen hat.” {3311/2018. (X.16.) AB határozat, Indokolás [36]}.

⁵⁰ „Minden 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.” {uo., Indokolás [21]} „Az 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 igénybevételének a módját.

V. Az iratbetekintéshez való jog nemzetközi vonatkozásai

A nemzetközi szabályozásnak, illetve a kialakult standardoknak nagy szerepe van egyrésről a nemzeti szabályok meghatározása terén, másrésről azok szükségképpen alakítják mind a rendes bírósági, mind pedig az alkotmánybírósági gyakorlatot. Ez utóbbiak kapcsán kiemelendő, hogy a hazai alkotmányos védelem szintje nem lehet alacsonyabb az EJEB által valamely adott jognál biztosított jogvédelemnél.⁵¹ Ez vonatkozik mind a tisztességes ügyintézéshez való jogra – mint komplex egészre –, valamint annak egyes elemeire is, ideértve az iratbetekintéshez és az iratmegismeréshez való jogot. Alábbiakban – kivonatos jelleggel – ennek nemzetközi kötődéseit ismertetem, majd rátérek az iratbetekintéssel kapcsolatos EUB joggyakorlatra is.

A Charta 41. cikke rögzíti a megfelelő ügyintézéshez való jogot. Hivatkozott cikk (1) bekezdése értelmében mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit az Unió intézményei, szervei és hivatalai részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. Ugyanezen cikk (2) bekezdése szerint ez a jog magában foglalja: a) mindenkinek a jogát arra, hogy az őt hátrányosan érintő egyedi intézkedések meghozatala előtt meghallgassák, b) mindenkinek a jogát arra, hogy a személyére vonatkozó iratokba a bizalmas adatkezeléshez, illetőleg a szakmai és üzleti titokhoz fűződő jogos érdekek tiszteletben tartása mellett betekintsén, c) az igazgatási szervek azon kötelezettségét, hogy döntéseiket indokolják.⁵² Előképe a „jó”, a „megfelelő” ügyintézés, melynek meghatározásához a közigazgatási visszaélés fogalma ad támaszt. Az ügyintézés ilyen kvalitása tág megközelítésben az adminisztratív szervek számára kötelező jogi előírások betartását jelenti

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]}.

⁵¹ 61/2011. (VII.13.) AB határozat, ABH 2011, 291, 321; 22/2013. (VII.19.) AB határozat, Indokolás [16]; 3027/2018. (II.6.) AB határozat, Indokolás [15]. Mindez nemzetközi szinten is irányadó; az Európai Unió Alapjogi Chartájának (a továbbiakban: Charta) 53. cikke alapján annak egyetlen rendelkezését sem lehet úgy értelmezni, mint amely szűkíti vagy hátrányosan érinti azokat az emberi jogokat és alapvető szabadságokat, amelyeket – saját alkalmazási területükön – az Unió joga, a nemzetközi jog, a tagállamok alkotmányai, illetve az Unió vagy a tagállamok mindegyikének részességével kötött nemzetközi megállapodások, így különösen az Egyezmény elismernek. Ezek más megfogalmazásban azt jelentik, hogy az Egyezmény által biztosított jogvédelem „csak” egy minimum standard, ettől való pozitív irányú eltérés megengedett.

⁵² A Charta 47. cikke a hatékony jogorvoslathoz és a tisztességes eljáráshoz való jogot szabályozza. Ennek első két bekezdése szerint mindenkinek, akinek az Unió joga által biztosított jogait és szabadságait megsértették, az e cikkben megállapított feltételek mellett joga van a bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz. Mindenkinek joga van arra, hogy ügyét a törvény által megelőzően létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen, nyilvánosan és ésszerű időn belül tárgyalja. Mindenkinek biztosítani kell a lehetőséget tanácsadás, védelem és képviselő igénybevételéhez. Ugyanakkor ezen cikk a VI. fejezetben – Igazságszolgáltatás – került szabályozásra, következésképp az itt foglaltak közvetlenül nem értelmezhetőek a tisztességes ügyintézés dimenziójában. Eltérő állásponton van Chronowski Nóra, aki szerint a megfelelő ügyintézéshez való jog, a dokumentumokhoz való hozzáférés jogával (42. cikk), az európai ombudsmanhoz fordulás jogával (43. cikk) és a hatékony jogorvoslathoz való joggal (47. cikk) összekapcsolva az egyén védelmét garantálják jogosultságok biztosításával a közigazgatással szemben. A megfelelő ügyintézéshez való jog így szoros összefüggésben áll a jogállamisággal. Ld. Chronowski: i.m. 139. o. Nem található utalás a tisztességes ügyintézéshez való jogra az Egyezményben sem; a 6. cikk (a tisztességes eljáráshoz/tisztességes tárgyaláshoz való jog) az igazságszolgáltatás rendszerének működésével hozható összefüggésbe; a közigazgatási hatósági eljárással „csupán” az Egyezmény 13. cikke (hatékony jogorvoslathoz való jog) teremt kapcsolatot.

mind belső, mind külső (ügyletekhez való) viszonyaikban. A 41. cikkre vonatkoztatva fentieket megállapítható, hogy ezen rendelkezések minden személy számára jogosultságokat biztosítanak a közigazgatással szemben. Lényegében egyfajta „anyajogról” van szó, amely mindenkinek garantálja az ügyei pártatlan, tisztességes és határidőben való elintézését. A cikk szövegezése kellő rugalmasságot biztosít annak tartalommal való megtöltésére, amelyhez támaszt jelentenek a 41. cikkben foglalt részjogosítványok, a Charta preambuluma, valamint a demokratikus és jogállami alapelvek is.⁵³

V.1. EUB C-298/16. számú (Ispas) ügy

Az EUB a C-298/16. számú (*Ispas*) ügyben foglalkozott közvetlen jelleggel az iratbetekintés és az iratokhoz való hozzáférés kérdésével, melyben a közigazgatási eljárásokban a védelemhez való jog tiszteletben tartása uniós jogi általános elvének hatályát pontosította. Az ügy tényállása szerint a román adóhatóság felperesekkel szemben adóellenőrzést végzett, ennek eredményeképp adófizetési kötelezettséget írt elő terhükre. A felperesek a bíróság előtt a döntések semmisségére hivatkoztak azzal az érveléssel, hogy az adóeljárás során nem tartották tiszteletben a védelemhez való jogukat. Megítélésük szerint annak érdekében, hogy az adóhatározatokat későbbiekben majd vitatni tudják, az adóhatóságnak hivatalból hozzáférést kellett volna nyújtani számukra mindazon releváns információk összességéhez, amelyek alapján a hatóság elfogadta az adóügyi ellenőrzési jelentést és meghozta a vitatott adóhatározatokat. Az e kérelemre vonatkozó észrevételeiben az adóhatóság felhívta a felperesi házaspárt arra, hogy pontosítsák az iratokat, melyeket véleményük szerint közölni kellett volna velük, ugyanakkor a felperesek jelezték, hogy az alapeljárás e szakaszában nem kéri az adóellenőrzés során gyűjtött információk velük közlését. Kétségük volt ugyanakkor az abból adódó következmények tekintetében: egyrészt az információkat és a bizonyítékokat az adóellenőrzési eljárás keretén kívül gyűjtötték, másrészt az információkhoz való hozzáférést nem engedélyezték az előzetes közigazgatási eljárás során.⁵⁴

Az ítélet – az aktanyilvánosság kérdéskörében – arra az álláspontra helyezkedett, hogy „...A tényleges érvényesülés elvével kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy a jelen ítélet 26. pontjában

⁵³ Siegfried Magiera: „Kapitel V, Bürgerrechte” In: Jürgen Meyer: Kommentar zur Charta der Grundrechte der Europäischen Union (Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft 2003.) 453. o. Ld. Chronowski: i.m. 140. o. Ld. még Váczi Péter: A jó közigazgatási eljáráshoz való alapjog és annak összetevői. PhD-értekezés. Győr, Széchenyi István Egyetem, Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola, 2011., 19-26. o., 144-145. o. Az iratokba való betekintés és az azokhoz történő hozzáférés általánosan elterjedt jog az uniós tagállamokban is, vagy alkotmányos jogként, vagy más jogszabályokban rögzítve. Nem is ebben ütköznek ki a tagállami különbségek; sokkalta inkább abban, hogy az eltérő jogi keretek által milyen mélységben biztosított az iratbetekintés, kinek a számára és gyakorlati szempontból az hogyan realizálódik. Ld. Boros Anita: Közigazgatási eljárásjog Európában – közigazgatási eljárási alapelvek és eljárási jogosultságok. In: A hazai és az uniós közigazgatási eljárásjog aktuális kérdései. Szerkesztette: Gerencsér Balázs – Berkes Lilla – Varga Zs. András. Pázmány Press, Budapest, 2015. 31-52. o.

⁵⁴ A felperesek érvelése tehát lényegében arra irányult, hogy a mulasztások orvosolhatóak-e úgy, hogy a perben az iratokhoz már hozzáférést nyújtanak részükre [C-298/16. számú (*Ispas*) ügy, ítélet 16-18.].

felidézett azon követelmény, hogy valamely személy hasznos módon ismertethesse álláspontját azon elemekkel kapcsolatban, amelyekre a közigazgatási szerv a határozatát alapozni kívánja, feltételezi, hogy annak címzettjei számára lehetővé tették az említett elemek megismerését. E célból – amint a főtanácsnok az indítványának 121. és 122. pontjában megállapította⁵⁵ – a nemzeti adóhatóságokat nem terheli azon általános kötelezettség, hogy teljes körű hozzáférést nyújtsanak a rendelkezésükre álló iratokhoz, sem pedig hogy hivatalból közöljék azon dokumentumokat és információkat, amelyeken a tervezett határozat alapul. Az annak vizsgálatára irányuló adóellenőrzési eljárásban, hogy az adóalanyok e területen eleget tettek-e kötelezettségeiknek, ugyanis jogosan várható el ezen adóalanyoktól, hogy hozzáférést kérnek e dokumentumokhoz és információkhoz a célból, hogy adott esetben magyarázattal szolgáljanak, vagy hogy az adóhatóság álláspontjával szemben kifejtsék érveiket. A védelemhez való jog tényleges tiszteletben tartása azonban megköveteli, hogy fennálljon az említett dokumentumokhoz és információkhoz való hozzáférés valós lehetősége, kivéve ha e hozzáférés korlátozását közérdekű célkitűzések igazolják.”⁵⁶ Az EUB a továbbiakban azzal érvelt, hogy „...a védelemhez való jog tiszteletben tartásának uniós jogi általános elve nem tekinthető abszolút jogosultságnak, hanem korlátozható, feltéve hogy a korlátozás a kérdéses intézkedés által követett közérdekű célkitűzéseknek ténylegesen megfelel, és nem jelent a kitűzött célhoz képest aránytalan és megengedhetetlen beavatkozást, amely az így biztosított jogok lényegét sértené (2013. szeptember 26-i Texdata Software ítélet, C-418/11, EU:C:2013:588, 84. pont; 2014. július 3-i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 42. pont)”.⁵⁷ Az EUB összességében tehát úgy ítélte meg, hogy „A védelemhez való jog tiszteletben tartásának uniós jogi általános elvét úgy kell értelmezni, hogy a hozzáadottértékedő-alap ellenőrzésére és megállapítására irányuló közigazgatási eljárásokban valamely magánszemélynek lehetősége kell, hogy legyen arra, hogy kérelmére tájékoztassák a közigazgatási iratokban található és a hatóság által a határozatának elfogadása céljából figyelembe

⁵⁵ „Ennek megfelelően nem a teljes ügyiratba való betekintés, hanem a közigazgatási határozat alapjául szolgáló fő információkhoz vagy dokumentumokhoz való hozzáférés joga áll fenn. Ezenfelül az időbeli elemnek a vonatkozó információk körére való átültetését illetően osztom a Bizottság azon nézetét, amely szerint a vizsgálati szakaszt, amelyben az információkat gyűjtötték, meg kell különböztetni a kontradiktórius szakasztól. Ezért, amennyiben az ilyen dokumentumok nem képezik a határozat alapját, az uniós jog alapján nem látok kötelezettséget arra, hogy a vizsgálati szakaszban begyűjtött valamennyi dokumentumhoz és információhoz biztosítani kellene a hozzáférést, még akkor sem, ha az előzetes szakaszban összegyűjtött információ hozzájárult ahhoz, hogy a javasolt kiigazítást elfogadják. Végezetül meg kell jegyezni, hogy amint a Bizottság helyesen állítja, véleményem szerint nincs olyan követelmény, amely alapján hivatalból biztosítani kellene a vonatkozó dokumentumok vagy információk közlését. Az adóalanyoktól elvárható, hogy a rájuk vonatkozó eljárási kereteken belül kellő körültekintéssel járjanak el. A nemzeti eljárási kereteknek olyan megoldásokat kell kialakítaniuk, amelyek lehetővé teszik, hogy az adóalany a vonatkozó információkhoz igény szerint – vagyis kérelemre – hozzájusson.” [C-298/16. számú (Ispas) ügy, Michal Bobek főtanácsnok indítványa, 121-122.].

⁵⁶ C-298/16. számú (Ispas) ügy, ítélet, 31-34.

⁵⁷ C-298/16. számú (Ispas) ügy, ítélet, 35.

vett információkról és dokumentumokról, kivéve ha az említett információkhoz és dokumentumokhoz való hozzáférés korlátozását közérdekű célkitűzések igazolják.”.⁵⁸

Az ítélet lényege tehát dióhéjban abban ragadható meg, hogy a bizonyítékok megismerésében és az adóeljárások nyomon követésében az érintettek részéről is aktívan kell közreműködni. Az iratok bemutatására nem hivatalból kell sort keríteni; az adózóknak kell élniük az iratbetekintési jogukkal. A bizonyítékok bemutatására és az iratok ismertetésére vonatkozó elvárás nem jelenti azt, hogy a hatóságnál fellelhető „dokumentumcsomaghoz” az adózó részére hivatalból teljes körű hozzáférést kellene biztosítani; bizonyos iratok megismerésének korlátai irányulhatnak információk bizalmas kezelése vagy szakmai titoktartás követelményeinek védelmére, amelyeket már sérthet a minden korlátozástól mentes iratmegismerés lehetősége.

V.2. EUB C-189/18. számú (Glencore) ügy

Ugyanezen szemlélet jegyében született, emiatt érdemben fenti kritériumokat erősítette meg az EUB a *C-189/18. számú (Glencore) ügyben* hozott döntésével. Tárgyi ügy tényállása szerint a magyar adóhatóság adóellenőrzést folytatott le a felperessel szemben, melynek eredményeképpen vele szemben adófizetési kötelezettséget előíró döntéseket hozott. Az adóhatóság megállapítása szerint a felperes jogellenesen élt az általános forgalmi adó levonásának jogával, amennyiben tudomása volt arról, hogy a beszállítóival együtt teljesített ügyletek adókijátszás részét képezték. Az adóhatóság a felperes beszállítóinál lefolytatott adóvizsgálatok megállapításait vette alapul a felperesi adókötelezettség realizálásánál, bizonyított tényként figyelembe véve a kapcsolódó ellenőrzések során feltárt adócsalást. Az e két határozat elleni fellebbezések elutasítását követően a felperes közigazgatási pert indított, melyben – egyebek mellett – arra hivatkozott, hogy az adóhatóság megsértette a Charta 47. cikkét, az ezen jog által biztosított kötelezettségeket, a fegyveregyenlőséget és a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvét. Egyrészt kizárólag az adóhatóság tekinthetett be⁵⁹ a beszállítókkal szemben indított büntetőeljárás teljes iratanyagába, amelyben a felperes nem vett részt; másrészt az adóhatóság nem bocsátotta a rendelkezésére sem a beszállítóknál végzett vizsgálatokra vonatkozó iratokat – különösen azokat a dokumentumokat, amelyeken a megállapítások alapulnak –, sem a jegyzőkönyveket, sem pedig a közigazgatási

⁵⁸ C-298/16. számú (Ispas) ügy, ítélet, 39.

⁵⁹ A büntetőeljárás irataiba való adóhatósági betekintés kapcsán másik konkrét ügyben a Kúria arra az álláspontra helyezkedett, hogy az nem ellenőrzési, hanem eljárási cselekmény (szemle), emiatt arra az általános közigazgatási eljárási szabályok az irányadók. A büntügyi hatóság részéről az adóhatóságnak engedélyezett iratbetekintésről jegyzőkönyvet (feljegyzést) kell készíteni, amelynek megismerésére az ellenőrzés alá vont adóalany az általános szabályok szerint jogosult. Ha az adóhatóság a szemlén történeteket nem rögzíti, továbbá a felperes részére az iratbetekintést e körben nem biztosítja, elzárja őt attól, hogy védekezését a lefoglalt és az adóeljárásban felhasznált bizonyítékok összevetésével terjeszthesse elő. Ez a mulasztás felperes alapvető, garanciális ügyféli jogait érint, ezért az ügy érdemére kiható jogsértésnek minősül (Kúria Kfv.V.35.287/2018.).

határozatokat, hanem eljárása csak arra szorítkozott, hogy azoknak a saját szempontjai szerint „leválogatott” részét ismertette vele. Az adóhatóság állítása szerint jóllehet a felperes a másik adóalanyoknál végzett adóeljárásokban nem rendelkezett ügyféli jogokkal, a védelemhez való joga nem sérült, hiszen a vele szemben indult eljárásban felperes megtekinthette a kapcsolódó eljárásokból származó és a saját ügyéhez csatolt iratokat, továbbá – a jogorvoslati jogán keresztül – vitathatta azok bizonyító erejét is.

A kérdést előterjesztő bíróság kiemelte, hogy az adóhatóság részéről az alapeljárás során alkalmazott gyakorlat a régi Art. 1. §-a (3a) bekezdésének⁶⁰ értelmezésén alapul, amely szerint ezen adóhatóságot kötik az adóalany beszállítóinál lefolytatott ellenőrzések alapján általa hozott, jogerős határozatok megállapításai. Ez viszont felperes esetében az adólevonási jog megtagadását eredményezné. Ugyan a hivatkozott jogszabályhely a jogbiztonságot célozza, ellenben felmerül a kérdés, hogy ezen cél igazolhatja-e azt a gyakorlatot, amely alapján az adóhatóság mentesül a rá háruló bizonyítási teher alól azáltal, hogy egy korábbi eljárás keretében tett megállapításokat vesz hivatalból figyelembe, ugyanakkor az adóalany félként ebben nem vett részt, nem gyakorolhatta az ezen jogálláshoz kapcsolódó jogokat, csak a vele szemben lefolytatott ellenőrzések keretében szerzett tudomást az ezen eljárások alapján elfogadott és jogerőre emelkedett határozatokról. A felperes hivatkozása tényszerű a körben, hogy vele ezen határozatokat – valamint a határozatok alapjául szolgáló iratokat – csak részben ismertették, az adóhatósági jegyzőkönyv is csupán egyes megállapításokat ismertetett az adózóval. Az indítványozó bíróság szerint ez a gyakorlat sérti a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot, a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvét, vagyis a Charta 47. cikkét. A közigazgatási peres eljárásokban a bírósági felülvizsgálat ugyanis korlátozott, nincsen mód a más adóalanyokkal szemben lefolytatott vizsgálatok eredményeként hozott határozatok jogszerűségének vizsgálatára és különösen annak ellenőrzésére, hogy azokat a bizonyítékokat, amelyeken e határozatok alapulnak, jogszerűen szerezték-e be.⁶¹

Az EUB gondolatmenetében több helyen megjelenik a korábbi ítéletben foglalt érvelés, mi több, az előzményként előterjesztett főtanácsnoki indítvány⁶² is több pontján (50., 61., 63.) utal az EUB C-298/16. számú (Ispas) ügyben hozott ítéletére és az abban előterjesztett főtanácsnoki indítványra, mint ahogyan az ítélet is több pontjában (40., 43., 51., 55-56.) idézi az előbbi ügyben irányadó jogi okfejtést, amiből egyenesen következik, hogy egyes megállapításai és érvrendszere csak a korábbi ügygel összhangban értelmezhető, különösen a bizonyítási teher-iratbetekintés-védekezéshez való

⁶⁰ Az adókötelezettséget érintő jogviszony (szerződés, ügylet) alanyainak ellenőrzése során ugyanazt a vizsgálattal érintett és már minősített jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózónként eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során [rég Art. 1. § (3a) bekezdése].

⁶¹ Ld. EUB C-419/14. számú (WebMindLicenses) ügy.

⁶² Ezen ügy főtanácsnoki indítványát – a C-298/16. számú (Ispas) ügyhöz hasonlóan – is Michal Bobek jegyezte.

jog tengelyében képviselt uniós megközelítést. A C-189/18. számú (Glencore) ügy maga utal arra is, hogy „...A védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve az alapügyben szóban forgóhoz hasonló közigazgatási eljárásban tehát nem ír elő általános kötelezettséget az adóhatóságra nézve arra irányulóan, hogy az teljes körű betekintést biztosítson a rendelkezésére álló iratokba, hanem csak azt követeli meg, hogy az adóalanynak lehetősége legyen arra, hogy kérelmére tájékoztassák a közigazgatási iratokban található és e közigazgatási szerv által a határozatának elfogadása céljából figyelembe vett információkról és dokumentumokról, kivéve ha az említett információkhoz és dokumentumokhoz való hozzáférés korlátozását közérdekű célkitűzések igazolják (lásd ebben az értelemben: 2017. november 9-i Ispas ítélet, C-298/16, EU:C:2017:843, 32. és 39. pont). Ez utóbbi esetben, amint arra a főtanácsnok az indítványának a 64. pontjában rámutatott, az adóhatóság feladata annak vizsgálata, hogy a részleges hozzáférés lehetséges-e.”⁶³ A védelemhez való jog tehát korántsem abszolút; annak „...megsértését az adott ügy egyedi körülményei alapján kell értékelni, különösen a szóban forgó jogi aktus jellegére, elfogadásának körülményeire, valamint az adott tárgyra vonatkozó jogszabályokra figyelemmel (2014. november 5-i Mukarubega ítélet, C-166/13, EU:C:2014:2336, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).”⁶⁴

A C-189/18. számú (Glencore) ügy következtetése szerint „A védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvét és az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal főszabály szerint nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás vagy gyakorlat, amely alapján az adóhatóság a hozzáadottérték-adó (héta) levonásához való jog adóalany által való gyakorlásának vizsgálata során kötve van az ezen adóalany beszállítóival szemben lefolytatott kapcsolódó közigazgatási eljárások keretében általa korábban tett azon ténymegállapításokhoz és jogi minősítésekhez, amelyeken az e beszállítók által elkövetett héacsalás fennállását megállapító, jogerőre emelkedett határozatok alapulnak, feltéve, először is, hogy az nem mentesíti az adóhatóságot az alól, hogy tájékoztassa az adóalanyt a bizonyítékokról, ideértve az ezen kapcsolódó közigazgatási eljárásokból származó olyan bizonyítékokat, amelyek alapján valamely határozatot meg kíván hozni, és hogy nem fosztja meg ezen adóalanyt attól a jogától, hogy a vele szemben indult eljárás keretében megfelelően vitassa e ténymegállapításokat és jogi minősítéseket,

⁶³ C-189/18. számú (Glencore) ügy, ítélet, 56.

⁶⁴ C-189/18. számú (Glencore) ügy, ítélet, 44. Ugyanakkor a két ügy megítélése az iratbetekintés jogának tényleges gyakorlása vonatkozásában mégis elhatárolható egymástól. Amíg ugyanis a C-189/18. számú (Glencore) ügyben az adóhatóság összefoglaló jelentés formájában ismertette a Kft. beszállítóival szemben hozott határozatokban felhívott bizonyítékokat és felperes erre vonatkozó kérelmei ellenére tagadták meg a védelme szempontjából általa fontosnak ítélt iratbetekintést, addig a C-298/16. számú (Ispas) ügyben a felperesek iratbetekintés iránti kérelmet az adóeljárás során nem is terjesztettek elő. Fenti – tényállásbeli különbséget jelentő – mozzanatok annyiban viszont már nem is relevánsak, hogy – mint arra mind a két ügy indokolása rámutatott – az adóhatóságokat nem terhelte azon általános kötelezettség, miszerint hivatalból biztosítani kellett volna az iratok, vagy információk közlését. Ld. 55. lj.

másodsor, hogy az említett adóalany ezen eljárás során betekinthesse az ezen kapcsolódó közigazgatási eljárások vagy bármely más eljárás során beszerzett valamennyi olyan bizonyítékba, amelyre az említett közigazgatási szerv a határozatát alapozni kívánja, vagy amely hasznos lehet a védelemhez való jog gyakorlása szempontjából, kivéve ha közérdekű célkitűzések igazolják a betekintés korlátozását, harmadszor pedig, hogy az e határozattal szemben benyújtott jogorvoslati kérelem tárgyában eljáró bíróság vizsgálhatja e bizonyítékokat, valamint az említett beszállítókkal szemben hozott közigazgatási határozatokban tett azon megállapításokat, amelyek a kereset kimenetele szempontjából meghatározóak.”⁶⁵

Összességében tehát kijelenthető, hogy a régi Art. 1. § (3a) bekezdésének alkalmazása⁶⁶ még nem mentesítheti az adóhatóságot az alól, hogy tájékoztassa az adóalanyt azon bizonyítékokról, amelyek alapján határozatot hoz az adóalannyal szemben indult eljárásban; az iratbetekintést csak közérdekű célok (személyes adatok, bűnüldözés hatékonyságának védelme) korlátozhatják. Viszont az adózónak biztosítani kell, hogy az adóeljárás során vitathassa a kapcsolódó vizsgálat azon bizonyítékait és megállapításait, amelyeket az adóhatóság a terhére értékel. A felülbírálat terjedelmét illetően pedig a közigazgatási bíróságnak lehetőséggel kell rendelkeznie arra, hogy vizsgálja a más adóalanyokkal szemben lefolytatott eljárás keretében beszerzett bizonyítékok felhasználását, jogszerűségét, a kereset szempontjából meghatározó megállapításokat. Ahogy az adóhatóság előtt az adózók alakilag és tartalmilag egyaránt hiteles és ellenőrizhető bizonyítékkal igazolhatják állításaikat, ez egyszersmind hatósági követelmény is, vagyis a tisztességes eljárás elemét képező fegyveregyenlőség elve a bizonyítékok beszerzése körében a közigazgatási eljárás során a hatóságra és az ügyfélre is vonatkozik. Ebbe beletartozik az, hogy az adóhatóság köteles a büntetőeljárásból származó, az adózóra vonatkozó nyilatkozat tartalmát az adózóval teljes körűen ismertetni, a nyilatkozó személy kilétét felfedni (már ha ez lehetséges). Ha az adóhatóság a felperes felelősségét egy nyomozati eljárásban beszerzett vallomásra alapítja, hogy a felperes aktív résztvevője volt a számlázási láncolatnak, akkor módot kell adni arra is, hogy a felperes a bizonyítékot megismerhesse, továbbá vitathassa; enélkül a bizonyíték felhasználására jogszerűen

⁶⁵ C-189/18. számú (Glencore) ügy, ítélet, 70. A végkövetkeztetés utolsó fordulata lényegében az EUB C-419/14. számú (WebMindLicenses) ügyben hozott ítélet által támasztott kritériumok (ld. még Kúria Kfv.I.35.677/2019.). Ez tehát azt is jelenti, hogy előbbi uniós ítélet következtetései nem alakítja abszolút, az ok-okozati kapcsolat bemutatása nélkül érvényesíthető követelménnyé a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvét. Alapvető feltétel, hogy a felperes mutassa be azt, hogy – legalább vélelmezhetően – vannak olyan információk, adatok, amelyek megismerése hasznos lehet a védelemhez való jog gyakorlása során (Kúria Kfv.I.35.087/2021.). Ebben az uniós joggyakorlat maga is következetes. Valamely „mentőirat” közlésének elmaradása kapcsán az érintettnek kell bizonyítania azt, hogy az iratok hozzáférhetővé tételének hiánya a hátrányára befolyásolhatta az eljárást; elegendő annak a bizonyítása, hogy azokat az érdemi védekezéséhez felhasználhatta volna [Ld. EUB C-407/08. (Knauf Gips KG) ügy, ítélet, 23.; EUB C-430/19. számú (SC.CF. srl.) ügy, ítélet, 35., 37.].

⁶⁶ Az ugyanazon jogviszony eltérő minősítésének tilalmát a jelenleg hatályos adóeljárási szabályok is tartalmazzák (Air. 100. §-a).

nem kerülhet sor.⁶⁷ Az EUB a hatékony jogorvoslathoz való jog elvét – ezen belül a fegyveregyenlőséget – mint a nemzeti eljárási autonómiát erősen korlátozó elvet kezeli, amikor deklarálja, hogy a közigazgatás törvényessége felett őrködő bíróságnak mind ténybeli, mind jogkérdések vizsgálatára érdemi hatáskörrel kell rendelkeznie.

Fenti két ügy következtetéseit sommázva tehát megállapítható, hogy az iratbetekintés az EUB értelmezésében nem csak jogosultság; a döntésekből implicit módon – álláspontom szerint – az is kiolvasható, hogy egy hatósági eljárásban részt vevő, kellő körületekintéssel eljáró ügyfél kapcsán majdhogynem jogos elvárásként jelentkezik. Az adózási alapelvek [törvényesség (legalitás) elve; jóhiszemű eljárás követelménye, együttműködési kötelezettség elve] az adózó és az adóhatóság együttműködésére építenek az adóeljárás alkalmával.⁶⁸ Az adóeljárásnak – a helyes megközelítés szerint – az adózó nem csupán passzív, hanem az együttműködési kötelezettségéből adódóan aktív résztvevője; jogainak védelme érdekében cselekvő magatartást (nyilatkozattétel, iratok megismerése, iratbetekintés, észrevételezés stb.) kell kifejeznie, az esetleges jogsérelmeket megelőzendő magának is megfelelő gondossággal kell az eljárásban közreműködnie.

VI. Befejezés

Az iratbetekintés alapvetően valamely másik ügyféli jog gyakorlásához, vagy kötelezettségnek a teljesítéséhez kapcsolódik; fő célja, hogy az érintett azoknak az információknak a birtokában legyen, amely alapján meg tudja határozni a nyilatkozatai, észrevételei tartalmát, vagy pedig élni tudjon a hatékony védekezés jogával, fel tudja építeni a védelmi stratégiáját. Dolgozatomban törekedtem rámutatni arra, hogy az iratbetekintési jog – mint a tisztességes ügyintézéshez való jog egyik szelete – a közigazgatási szerv törvényes működésének garanciáját hivatott biztosítani, egyúttal azt célozza, hogy az ügyfél ne csak a passzív alanya – elszenvedője – legyen a konkrét eljárásnak, hanem annak érdemi résztvevőjeként maga is aktívan léphessen fel, magatartásával akár az eljárás menetét is befolyásolhassa. Ez irányadó valamennyi közigazgatási eljárástípusra, így az adóeljárásra is. Az Alkotmánybíróság és az EUB általam felhívott döntéseivel igyekeztem alátámasztani, hogy ezen jogosultság nemcsak a tételes jog keretei között értelmezhető, hanem komoly alapjogi vetülete is azonosítható, egyben szoros összefüggést mutat fentiekben kibontott alapjogokkal. Kijelenthető, hogy a hatékony védekezéshez való jogon keresztüli érvényesülése a garancia arra, hogy az adóhatóság által hozott döntések jogszerűek legyenek. Emiatt az adóeljárás alkalmával az adóhatóságnak magának is fokozott figyelemmel kell eljárnia a körben, hogy az

⁶⁷ Kúria Kfv.I.35.706/2019. Abban az esetben viszont, amennyiben az adóhatóság a büntetőiratokból megismerhető bizonyítékokat a felperes elé tárja, azokra a felperes észrevétellel élhet és azokat érdemben vitathatja, a védelemhez való jog megsértésére való felperesi hivatkozás nem foghat helyt (Kúria Kfv.I.35.122/2020.).

⁶⁸ Air. 98. § (1)-(3) bekezdései; Kúria Kfv.I.35.796/2015., Kfv.I.35.328/2016., Kfv.V.35.027/2017.

iratbetekintés jogának gyakorolhatósága vonatkozásában mind az alapjogi, mind pedig az uniós standardokat betartsa. Csakis ezen kritériumok maradéktalan teljesítése eredményezheti az eljárás tisztességes voltát és így kerülhető el az, hogy az adózói jogok sérüljenek.

Irodalomjegyzék:

- Bencze Mátyás – Kovács Ágnes: „Nem foghat helyt”. Az Alkotmánybíróság az indokolási kötelezettség teljesítéséről. MTA Law Working Papers 2018/10. Budapest, 2018.
www.jog.tk.hu/mtalwp/nem-foghat-helyt-az-alkotmanybirosag-az-indokolasi-koteleztseg-teljesiteserol.
- Boros Anita: Közigazgatási eljárásjog Európában – közigazgatási eljárási alapelvek és eljárási jogosultságok. In: A hazai és az uniós közigazgatási eljárásjog aktuális kérdései. Szerkesztette: Gerencsér Balázs – Berkes Lilla – Varga Zs. András. Pázmány Press, Budapest, 2015. 31-52. o.
- Chronowski Nóra: Mikor megfelelő az ügyintézés? Uniós és magyar alapjogvédelmi megfontolások. Magyar Jog, 2014/3. 137-135. o.
- Deák Beáta: A tisztességes eljáráshoz való jog és annak védelme az Európai Unió Alapjogi Chartájában. Európai jog 2015/3. 21-28. o.
- F. Rozsnyai Krisztina: A Kúria döntése a megfelelő ügyintézéshez való jog egyes követelményeiről [Kúria Kf.II.37.959/2018/14.]. Jogesetek Magyarázata 2021/2-3. 43-52. o.
- F. Rozsnyai Krisztina: Hatékony jogvédelem a közigazgatási perben. A magyar közigazgatási perrendtartás európai fejlődési tendenciákhoz illeszkedő kodifikációjának egyes előkérdései. ELTE, Eötvös Kiadó, Budapest, 2018.
- Juhász Tamás: Az iratbetekintés szabályozása és gyakorlata az adóeljárásban. Adó szaklap, 2012/12. 41-47. o.
- Kovács András György: A bírói döntések karakterisztikája komplex problémák esetén, az ítéleti indokolás meggyőző erejének egyes kérdései. Állam- és jogtudomány 2006/2. 269-289. o.
- Navracsics Tibor: A tisztességes ügyintézéshez való alapjog – ügyintézés a járási hivatalokban. Acta Humana, 2013/1. 7-33. o.
- Patyi András: Az eljárási alapjogok és az eljárási alkotmányosság néhány kérdése az Alaptörvényben. Acta Humana, 2021/2. 95-115. o.
- Pozsár-Szentmiklósy Zoltán: Alapjogok mérlegen. Az általános alapjogi tesztek dogmatikája. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2016.
- Rák-Fekete Edina: A tisztességes hatósági ügyintézéshez való jog érvényesülése a gyakorlatban. Közjogi Szemle, 2020/3. 93-99. o.
- Somody Bernadette – Szabó Máté Dániel – Vissy Beatrix: Az alapjogi bíráskodás kézikönyve. HVG ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2013., 136-162. o.
- Váczi Péter: A jó közigazgatási eljáráshoz való alapjog és annak összetevői. PhD-értekezés. Győr, Széchenyi István Egyetem, Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola, 2011.