

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3196/2015. (X. 14.) AB HATÁROZATA

bírói kezdeményezés elutasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa jogszabály alaptörvény-ellenességének utólagos vizsgálatára irányuló bírói kezdeményezés tárgyában – *dr. Czine Ágnes* alkotmánybíró különvéleményével – meghozta a következő

határozatot:

Az Alkotmánybíróság az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény 65. § (2) bekezdés *b*) pontja alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló bírói kezdeményezést elutasítja.

Indokolás

I.

- [1] Az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság bírója a 8.K.27.320/2015/13. számú végzésében az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 25. § (1) bekezdése alapján a bírósági eljárás felfüggesztése mellett az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (a továbbiakban: Áht.) 65. § (2) bekezdés *b*) pontja és a Kormányzati Ellenőrzési Hivatalról szóló 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Korm.r.) alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését kezdeményezte az Alkotmánybíróságnál.
- [2] Álláspontja szerint az Áht. támadott rendelkezése alapján az adóhatóság határozatával szemben a jogorvoslati lehetősége biztosított, ugyanakkor ezen jogorvoslati lehetőség korlátozott abban az értelemben, hogy mind a fellebbezés, mind a bírósági felülvizsgálat kizárólag az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 24/A. § (1) bekezdés *d*) pontjában foglalt feltételek vizsgálatára terjedhet ki, azaz arra, hogy az adószám-alkalmazás felfüggesztése esetén az adószám felfüggesztését a kormányzati ellenőrző szerv vezetője kezdeményezte-e, az adatszolgáltatási, együttműködési vagy az ellenőrzés végrehajtását segítő kötelezettség megszegéséből kifolyólag. Nem vizsgálható ugyanakkor ebben az eljárásban a megkeresés alapjául szolgáló ellenőrzés és annak jogszerűsége, amely adott esetben azt eredményezheti, hogy olyan eljárást követően kerül sor az adószám-alkalmazás felfüggesztése

szankció alkalmazására, amelyre a hivatalnak hatásköre nem volt, vagy jogszabálysértő módon került sor a kezdeményezésre.

- [3] Az indítványozó szerint a jelenlegi szabályozás alapján olyan visszaélésekre kerülhet így sor, amely a korlátozott jogorvoslati rendszerben nem orvosolható. A Kormányzati Ellenőrzési Hivatal az Áht. 65. § (2) bekezdés *b*) pontja alapján úgy kezdeményezheti az adószám felfüggesztését, hogy az ellenőrzött nem élhet jogorvoslattal a hivatal hatáskörét illetően, nem igazolhatja azt, hogy adatszolgáltatási kötelezettségének eleget tett. A Kormányzati Ellenőrzési Hivatal elnöke a megkereséssel mintegy megállapítja a mulasztás, jogsértés tényét, anélkül azonban, hogy erről külön tájékoztatnia kellene az érintettet. Mivel a kezdeményezés nem minősül alakszerű döntésnek, ezért a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal vezetőjét a kezdeményezés megalapozottságára vonatkozóan indokolási kötelezettség sem terheli, a kezdeményezésről az ellenőrzés során az ellenőrzött tájékoztatást nem kap. Ezen okból a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal vezetőjének annak sem kell indokát adnia, hogy miért mellőzte a bírság kiszabását és határozott a súlyosabb jogkövetkezmény alkalmazása mellett.
- [4] Ez az indítványozó álláspontja szerint az Alaptörvény XXIV. cikke (1) bekezdése szerinti tisztességes eljárás és a XXVIII. cikk (7) bekezdése szerinti jogorvoslatához fűződő jog sérelmével jár.
- [5] Az indítványozó továbbá kérte a Korm.r. alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését is, de indítványában konkrétan nem jelölte meg, hogy a Korm.r. mely rendelkezéseinek alkotmányossági vizsgálatát kéri.
- [6] Az indítványozó a 8.K.27.320/2015/15. számú végzésében a bírói kezdeményezést kiegészítve előadta, hogy a Korm.r.-t a bíróságnak nem kell közvetlenül alkalmaznia saját eljárása során, ezért a bíróság a Korm.r. alaptörvény-ellenességének vizsgálatára vonatkozó indítványát visszavonta, az indítványát kizárólag az Áht. 65. § (2) bekezdés *b*) pontjára vonatkozóan tartotta fenn.

II.

- [7] 1. Az Alaptörvény indítvánnyal érintett rendelkezései:

„XXIV. cikk (1) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.”

„XXVIII. cikk (7) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.”

[8] 2. Az Art. indítvánnyal érintett rendelkezése:

„24/A. § (1) Az állami adóhatóság az adószám alkalmazását felfüggeszti, ha [...] *d)* azt a kormányzati ellenőrzési szerv vezetője az Áht. 65. § (2) bekezdés *b)* pontjában meghatározott esetben kezdeményezi.”

[9] 3. Az Áht. indítvánnyal támadott rendelkezése:

„65. § (2) Az ellenőrzéshez kapcsolódó adatszolgáltatási, együttműködési vagy az ellenőrzés végrehajtását elősegítő kötelezettség megszegése esetén *a)* az érintett személy eljárási bírsággal sújtható, amennyiben a kötelezettség-szegés felróható módon történt, *b)* a kormányzati ellenőrzési szerv vezetője kezdeményezheti az állami adóhatóságnál az ellenőrzött vagy az ellenőrzés kapcsán adatszolgáltatásra kötelezett szerv adószáma alkalmazásának felfüggesztését.”

III.

[10] A bírói kezdeményezés az alábbiak szerint nem megalapozott.

[11] 1. Az Abtv 25. § (1) bekezdése alapján ha a bírónak az előtte folyamatban levő egyedi ügy elbírálása során olyan jogszabályt kell alkalmazni, amelynek alaptörvény-ellenességét észleli, vagy alaptörvény-ellenességét az Alkotmánybíróság már megállapította, – a bírósági eljárás felfüggesztése mellett – az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *b)* pontja alapján az Alkotmánybíróságnál kezdeményezi a jogszabály vagy jogszabályi rendelkezés alaptörvény-ellenességének megállapítását, illetve az alaptörvény-ellenes jogszabály alkalmazásának kizárását. Az indítványozó bíró a bírósági eljárás felfüggesztése mellett kezdeményezte az Áht. 65. § (2) bekezdés *b)* pontja alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését, ugyanakkor nem kezdeményezte az alaptörvény-ellenesnek vélt jogszabályi rendelkezések alkalmazásának kizárását.

- [12] 2. Az indítványozó bíró kifejtette, hogy az Áht. támadott rendelkezése alapján az adóhatóság határozatával szembeni jogorvoslati eljárásban mind a fellebbezés, mind a bírósági felülvizsgálat kizárólag az Art. 24/A. § (1) bekezdés *d*) pontjában foglalt feltételek vizsgálatára terjedhet ki, azaz arra, hogy az adószám-alkalmazás felfüggesztése esetén az adószám felfüggesztését a kormányzati ellenőrző szerv vezetője kezdeményezte-e és ennek oka az ellenőrzéshez kapcsolódó adatszolgáltatási, együttműködési vagy az ellenőrzés végrehajtását elősegítő kötelezettség megszegése volt-e. Nem vizsgálható ugyanakkor ebben az eljárásban a megkeresés alapjául szolgáló ellenőrzés és annak jogszerűsége, amely adott esetben azt eredményezheti, hogy olyan eljárást követően kerül sor az adószám-alkalmazás felfüggesztése szankció alkalmazására, amelyre a hivatalnak hatásköre nem volt, vagy jogszabálysértő módon került sor a kezdeményezésre. Az indítványozó eljáró bíró álláspontja szerint „az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdését sérti, hogy az ellenőrzés során a hatáskör hiányára, túllépésére, a jogok megsértéséből eredő igények érvényesítésére nincs jogszabályi lehetőség”.
- [13] Az eljáró bíró a bírói kezdeményezésében is elismeri, hogy az Áht. 65. § (2) bekezdés *b*) pontján alapuló kezdeményezést követően az adóhatóság határozatával szemben a jogorvoslat lehetősége biztosított.
- [14] Az Áht. 65. § (2) bekezdés *b*) pontján alapuló eljárási szankció elleni jogorvoslat során a szankció alkalmazásának jogszerűsége vizsgálható. Az ellenőrzési eljárás jogszerűségének, az ellenőrzés során a hatáskör hiányának, túllépésének vagy a jogalkalmazó egyéb jogszabálysértő eljárásának vizsgálata az ellenőrzési eljárás eredményeképpen hozott érdemi döntés elleni jogorvoslati eljárás keretében vizsgálható.
- [15] Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint a jogalkotói szándékkal ellentétes jogalkalmazás önmagában nem eredményezi jogszabály vagy jogszabályi rendelkezés alaptörvény-ellenességét és az Áht. 65. § (2) bekezdés *b*) pontja nem tartalmaz olyan normatív rendelkezést, amely ellentétes lenne az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésének rendelkezésével. Ezért az Alkotmánybíróság a bírói kezdeményezést e vonatkozásban elutasította.
- [16] 3. Az indítványozó bíró álláspontja szerint az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdését sérti, hogy a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal vezetője úgy élhet megkereséssel az adóhatóság felé, hogy a megállapított kötelezettségszegésről alakszerűen döntenie nem kell, a megkeresés megalapozottsága, az alkalmazandó szankció indokoltsága tekintetében indokolási kötelezettség nem terheli, arról

az ellenőrzöttet értesítenie nem kell, a szankcionált személy védekezése nem biztosított.

- [17] A Korm.r. határozza meg, hogy a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal mely ellenőrzésekre rendelkezik hatáskörrel. Az ellenőrzés alapvetően az ellenőrzött személy vagy szerv adatszolgáltatásán alapszik, az adatszolgáltatásra és az együttműködésre vonatkozóan a Korm.r. az ellenőrzöttre nézve jogokat és kötelezettségeket állapít meg. Az Áht. 65. § (2) bekezdése az adatszolgáltatási és együttműködési kötelezettség megszegése esetére két szankció alkalmazását teszi lehetővé: eljárási bírság kiszabását [Áht. 65. § (2) bekezdés a) pont] és az adószám alkalmazásának adóhatóság általi felfüggesztését [Áht. 65. § (2) bekezdés b) pont]. Az eljárási bírságot a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal vezetője saját hatáskörben eljárva határozattal állapítja meg, amely ellen fellebbezésnek helye nincs, de keresettel kérhető a döntés bírósági felülvizsgálata. Az adószám-alkalmazás felfüggesztése az állami adóhatóság hatásköre, amely döntését az Art. 24/A. § (1) bekezdés d) pontjában meghatározott hatáskörében a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal vezetőjének az Áht. 65. § (2) bekezdés b) pontján alapuló megkeresése alapján hozza meg. Ebből következően e vonatkozásban a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal vezetője érdemi döntési jogkörrel nem rendelkezik, csak más államigazgatási szerv eljárását kezdeményezheti, a döntési hatáskör az állami adóhatóságé és az elsőfokú adóhatóság határozata ellen fellebbezéssel, majd a másodfokú adóhatóság rendes jogorvoslati eljárásban hozott határozata ellen jogszabálysértésre hivatkozással bírósági felülvizsgálat kérhető.
- [18] Az Áht. 65. § (2) bekezdése szerinti szankciók (eljárási bírság, adószám-alkalmazás felfüggesztése) eljárási szankciók, amelyek alkalmazását az ellenőrzés alá vont személy vagy szerv azon, az ellenőrzési eljárás során, annak eredményes lefolytatását és az érdemi döntés meghozatalát akadályozó felróható magatartása alapozza meg. A jogalkotó a jogalkalmazó Kormányzati Ellenőrzési Hivatal vezetője mérlegelési jogkörébe utalja annak eldöntését, hogy az Áht. 65. § (2) bekezdése szerinti szankciókat alkalmazza-e, és ha igen, melyik és milyen súlyú szankciót alkalmazza a konkrét egyedi ügy és az ellenőrzés alá vont személy vagy szerv ellenőrzést akadályozó magatartása felróhatóságának mértéke ismeretében.
- [19] A bírói kezdeményezés az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése kapcsán a tisztességes eljárás alkotmányos elvének sérelmét vélte, mert álláspontja szerint a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal vezetőjét a kezdeményezés megalapozottságára vonatkozóan indokolási kötelezettség sem terheli, a kezdeményezésről az ellenőrzés során az ellenőrzött tájékoztatást nem kap. Ezen okból

a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal vezetőjének annak sem kell indokát adnia, hogy miért mellőzte a bírság kiszabását és határozott a súlyosabb jogkövetkezmény alkalmazása mellett.

- [20] A bírósági eljárás tárgyát képező ügyben a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal vezetője az Áht. 65. § (2) bekezdés *b*) pontjában meghatározott kezdeményezési jogkörében eljárva fordult megkereséssel az állami adóhatósághoz az ellenőrzés alá vont perbeli alperes adószám-alkalmazás felfüggesztésére. Megkeresésében előadta, hogy az ellenőrzött mely esetekben és milyen mértékben nem tett eleget adatszolgáltatási, együttműködési és az ellenőrzés végrehajtását elősegítő kötelezettségének. Az állami adóhatóság a megkeresésben szereplő tények ismeretében hozta meg indokolt döntését, amelyet az ellenőrzött jogorvoslati eljárás keretében először fellebbezéssel, majd a másodfokú közigazgatási határozatot keresettel támadott meg.
- [21] Az Alkotmánybíróság megjegyzi, hogy a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) az ellenőrzöttet, mint ügyfelet megilleti az a jog, hogy betekinthes az eljárás során keletkezett iratokba, arról másolatot, kivonatot készíthes vagy másolatot kérhes (68. §), továbbá nyilatkozatot tegyen, valamint észrevételt, további bizonyításra irányuló indítványt terjeszthes elő [Ket. 50. § (4) bekezdés, 51. § (1) bekezdés, 70. § (1) bekezdés].
- [22] A Kormányzati Ellenőrzési Hivatal eljárására vonatkozó részletes szabályokat, a feleket megillető jogokat és kötelezettségeket a Korm.r. tartalmazza. A Korm.r. alaptörvény-ellenességének vizsgálatára vonatkozó indítványát az eljáró bíró a 8.K.27.320/2015/15. számú végzésében visszavonta, az indítványát kizárólag az Áht. 65. § (2) bekezdés *b*) pontjára vonatkozóan tartotta fenn. Az Abtv. 52. § (2) bekezdése alapján az Alkotmánybíróság által lefolytatott vizsgálat a megjelölt alkotmányossági kérelemre vonatkozik. Ezért az Alkotmánybíróság a Korm.r. rendelkezéseit nem vizsgálta.
- [23] A bírói kezdeményezésben kifejtett indokok alapján az Áht. 65. § (2) bekezdés *b*) pontja és az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése között alkotmányjogilag értékelhető összefüggés nem állapítható meg, mivel a támadott jogszabályi rendelkezés a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal vezetőjének mérlegelési jogkörben hozható eljárási szankció alkalmazásának kezdeményezési lehetőségéről rendelkezik, az eljáró bíró által kifogásolt, az adószám-alkalmazás felfüggesztéséről szóló döntés nem a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal vezetőjének, hanem az állami adóhatóság hatásköre az Art. 24/A. § (1) bekezdés *d*) pontja alapján. A bírói kezdeményezésben megjelölt Áht. 65. § (2) bekezdés *b*) pontja nem tartalmaz olyan normatív rendelkezést, amely ellentétes

lenne az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésének rendelkezésével. Ezért az Alkotmánybíróság a bírói kezdeményezést e vonatkozásban is elutasította.

Budapest, 2015. október 5.

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró

Dr. Balsai István s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Czine Ágnes s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Juhász Imre s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Kiss László s. k.,
előadó alkotmánybíró

Dr. Czine Ágnes alkotmánybíró különvéleménye

- [24] Nem értek egyet a többségi döntéssel, mert álláspontom szerint az Áht. 65. § (2) bekezdés *b*) pontja és az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése között alkotmányjogilag értékelhető összefüggés megállapítható, ezért a bírói indítványt érdemben kellett volna vizsgálni, és az alábbi indokok alapján a támadott szabályozás alaptörvény-ellenességét meg kellett volna állapítani.
- [25] 1. Az Alkotmánybíróság gyakorlatában hangsúlyosan jelenik meg az a követelmény, miszerint a közigazgatási „döntés alapjául szolgáló eljárásnak meg kell felelnie a tisztességes eljáráshoz való jogból eredő követelményeknek: az ügyet részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül kell intézni, a döntést megfelelően indokolni [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés]; a döntéssel szemben pedig jogorvoslati lehetőséget kell biztosítani [XXVIII. cikk (7) bekezdés]”. {6/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [147]}. Az Alkotmánybíróság kiemelten fontosnak tartja, hogy a jogállami klauzulával és a tisztességes eljáráshoz való joggal szoros összefüggésben maradéktalanul érvényesüljön a jogorvoslati jog, mind a jogorvoslati fórumrendszer, mind pedig a jogorvoslati jogosultság terjedelmét illetően {2/2013. (I. 23.) AB határozat, Indokolás [51]}.
- [26] A jogorvoslati jogosultság terjedelmét illetően az alkotmánybíróság rámutatott, hogy „a bírósági döntéshozatal pusztán formális értelemben vett előírása nem felel meg az alkotmányossági követelményeknek. A lényeg abban áll, hogy a bíróság ténylegesen mit vizsgálhat és mit mérlegelhet a döntés kialakításakor. A jogviszonyokat véglegesen lezáró bírói eljárás nem szólhat

más szervek döntéseinek vagy elhatározásának formális felülvizsgálatáról [39/1997. (VII. 1.) AB határozat, ABH 1997, 263, 272.], s nem lehet más szervek döntéseinek formális megjelenítője sem” [47/2003. (X. 27.) AB határozat, ABH 2003, 525, 541.]. Emellett a 19/1999. (VI. 25.) AB határozatában az Alkotmánybíróság részletesen kifejtette azt is, hogy a mérlegelést kívánó esetekben az előzetesen elhatározott és mindenki által megismerhető szempontok nélküli döntési jogkör önmagában is a jogbiztonság jelentős sérelmét eredményezi. A mérlegelési szempontok hiánya pedig elvezethet oda, hogy a bírói eljárás pusztán formalitást jelent, s a tényleges döntési jogkör a bíróságon kívüli szervezet kezébe kerül át (ABH 1999, 150, 155.).

- [27] 2. Az adott ügyben álláspontom szerint azt kell vizsgálni, hogy a bírói indítvánnyal támadott szabályozás a fentiekhez mérten megfelel-e az Alkotmánybíróság gyakorlatában kialakult alkotmányos követelményeknek. Ennek során – a határozatban foglaltakkal ebben a részében egyetértve – valóban nem hagyható figyelmen kívül, hogy az állami adóhatóság döntése az Art. 24/A. § (1) bekezdés *d*) pontján alapul. Álláspontom szerint ugyanakkor megállapítható, hogy e rendelkezés valójában nem biztosít – mérlegelést engedő – döntési jogkört az állami adóhatóság részére, és ennek hiánya azt eredményezi, hogy mind az adóhatósági eljárás, mind a bírósági eljárás pusztán formalitás, mert a tényleges döntési jogkör e szervezeteken kívülre – a kormányzati ellenőrzési szervhez – kerül át.
- [28] Az Art. 24/A. §-át az egyes pénzügyi tárgyú törvények módosításáról szóló 2006. évi LXI. törvény iktatta az Art. rendelkezései közé a fiktív adózók elleni hatékonyabb fellépés érdekében. A törvényhez fűzött indokolás szerint az „új jogintézmény lényege, hogy
- a) az adózó adószáma a felfüggesztés időtartama alatt az adózással összefüggő iratokon, bizonylatokon csak a felfüggesztésre utaló toldattal tüntethető fel,
 - b) a felfüggesztés időtartamára az adózó sem a felfüggesztés alatt, sem azt követően nem érvényesíthet adó-visszaigénylést, adó-visszatérítést,
 - c) az adózó felfüggesztés kezdő időpontjában folyamatban levő, vagy a felfüggesztés időtartama alatt előterjesztett, a felfüggesztést megelőző időszakra vonatkozó adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési kérelmeit az adóhatóság csak a felfüggesztés megszüntetését követően teljesíti.”
- [29] A fentiek alapján is látható, és ezt a jogalkotó kifejezetten hangsúlyozta a törvényhez fűzött indokolásban, hogy e jogkövetkezmény „rendkívül szigorú”, ezért a „felfüggesztésre kizárólag a módosításban meghatározott, kötött tényállások bekövetkezése esetén kerül sor azzal, hogy ha a tényállás megvalósul,

az adóhatóság mérlegelés nélkül köteles a felfüggesztés elrendeléséről határozni.”

- [30] A jogalkotó tehát eredetileg az Art. 24/A. § (1) bekezdésében foglalt jogkövetkezmény alkalmazását a 24/A. § (1) bekezdés *a)* és *b)* pontjában pontosan meghatározott tényállások (pl. adóhatósági irat kézbesítésének sikertelensége) bekövetkezéséhez kötötte. Az eredeti szabályozás alapján az állami adóhatóság érdemben tudta vizsgálni, hogy a jogkövetkezmény alkalmazásának feltételei valóban fennállnak-e, vagy sem. Döntési jogkörének kötöttsége abban állt, hogy ha e tények fennállását megállapította, akkor az adószámalkalmazást fel kellett függesztenie.
- [31] Ettől az eredeti szabályozási módszertől azonban eltér – a 2012. évi CLXXXIX. törvénnyel az Art.-be iktatott – 24/A. § (1) bekezdés *d)* pontjában foglalt rendelkezés. Ez esetben ugyanis az adószám alkalmazásának felfüggesztését megalapozó körülményeket – vagyis, hogy az ellenőrzött az ellenőrzéshez kapcsolódó adatszolgáltatási, együttműködési vagy az ellenőrzés végrehajtását elősegítő kötelezettségét megszegte – az állami adóhatóság érdemben nem vizsgálhatja. Döntése kizárólag egy formális vizsgálaton alapul, amelynek alapja, hogy a kormányzati ellenőrzési szerv vezetője az Áht. 65. § (2) bekezdés *b)* pontja alapján megkereste. A másodfokú adóhatóság kifejezetten hivatkozott arra a határozatában, hogy „a jogorvoslati eljárás során a másodfokú adóhatóságnak abban a kérdésben kellett állást foglalnia, hogy a megkeresés formailag megfelel-e az eljárási törvényben meghatározott feltételeknek”, ezen kívül pedig vizsgálania kellett, hogy „a közölt adatok alkalmasak-e annak megállapítására, hogy az Áht. 65. § (2) bekezdésében rögzített jogi tényeken alapul-e a megkeresés”. Azt, hogy a kormányzati ellenőrzési szerv által hiányolt iratok valóban szükségesek voltak-e az ellenőrzéshez, az adóhatóság nem vizsgálhatja. Emiatt nincs jelentősége annak a körülménynek – amint arra a határozat a többségi álláspont alátámasztásául hivatkozik –, hogy „az állami adóhatóság a megkeresésben szereplő tények ismeretében hozta meg indokolt döntését”. E tények jogszerűségét ugyanis nem vizsgálhatja.
- [32] Álláspontom szerint annak a kérdésnek a megítélésében, hogy fennáll-e alkotmányjogi összefüggés az Áht. 65. § (2) bekezdés *b)* pontja és a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog között, annak van meghatározó jelentősége, hogy az Áht. nem biztosít jogorvoslatot a kormányzati ellenőrzési szerv vezetőjének az Áht. 65. § (2) bekezdés *b)* pontján alapuló intézkedésével összefüggésben. [Megjegyzem, hogy az Áht. 65. § (2) bekezdés *a)* pontjában szabályozott jóval enyhébb jogkövetkezmény – eljárási bírság kiszabása – esetén az Áht. 65. § (3) és (5) bekezdése a jogorvoslatot lehetővé teszi.] Emellett,

jelentősége van annak a körülménynek is, hogy az állami adóhatóság döntése kizárólag a kormányzati ellenőrzési szerv vezetőjének nem vitatható mérlegelési szempontokon nyugvó megkeresésén alapul. Ráadásul a kormányzati ellenőrzési szerv vezetőjének intézkedését az ellenőrzött csak akkor ismerheti meg, ha a Ket. szabályai alapján iratbetekintési jogával él. Nehezíti azonban e jog gyakorlását, hogy az érintett még az intézkedés tényéről sem kap értesít.

- [33] A fentiekből következően megállapítható, hogy az állami adóhatóság döntése ugyan formálisan az Art. 24/A. § (1) bekezdés *d*) pontján alapul, azonban a jogkövetkezmény alkalmazásának „valódi” feltételei – amelyeket az adóhatóság érdemben nem vizsgálhat – az Áht. 65. § (2) bekezdés *b*) pontján alapulnak.
- [34] Álláspontom szerint az Alkotmánybíróságnak a fentiekben bemutatott gyakorlatából e szabályozás alaptörvény-ellenessége következik, mert sem az állami adóhatóság, sem a jogerős hatósági határozatot felülvizsgáló bíróság nem jogosult érdemben vizsgálni az adószám-alkalmazás felfüggesztésének valódi jogalapját, annak ellenére, hogy e döntés alapvetően kihat a kormányzati ellenőrzési szerv által ellenőrzés alá vont szervezet jogaira, működésére.
- [35] 3. A bíróság indítványában – a fentiek mellett – kifogásolta, hogy álláspontja szerint sérti a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot az is, hogy az ellenőrzött nem csak attól van elzárva, hogy az adatszolgáltatási kötelezettségének megsértését vitassa, hanem attól is, hogy jogorvoslattal éljen abban a kérdésben: a kormányzati ellenőrzési szervnek egyáltalán van-e hatásköre vele szemben eljárni. Az ellenőrzött szervezet ugyanis az ellenőrzési eljárás során mindvégig állította, hogy a kormányzati ellenőrzési szervnek nincs hatásköre vele szemben eljárást lefolytatni, és az eljárás lefolytatása, illetve a szankció alkalmazása nemzetközi szerződésbe ütközik.
- [36] Álláspontom szerint e kérdéssel összefüggésben az Alkotmánybíróságnak figyelemmel kellett volna lennie arra a gyakorlatára, amely szerint „[a] jogállamiság egyik alapvető követelménye, hogy a közhatalommal rendelkező szervek a jog által meghatározott szervezeti keretek között, a jog által megállapított működési rendben, a jog által a polgárok számára megismerhető és kiszámítható módon szabályozott korlátok között fejtik ki a tevékenységüket” [56/1991. (XI. 8.) AB határozat, ABH 1991, 454, 456.]. Ebből is következően meghatározó jelentősége van annak, hogy a közhatalommal rendelkező szerv a számára meghatározott hatáskörben jár-e el. Amint arra az Alkotmánybíróság a fentiekben hivatkozott határozatában [2/2013. (I. 23.) AB határozat] is rámutatott, e követelményeknek, illetve a jogorvoslat keretében ezek vitathatóságának

– a jogállami klauzulával és a tisztességes eljáráshoz való joggal szoros összefüggésben – maradéktalanul érvényesülniük kell.

- [37] Álláspontom szerint a kormányzati ellenőrzési szerv – figyelemmel eljárásának jellegére és az ellenőrzöttekkel szemben alkalmazható jogkövetkezményekre – közhatalmi jogkörrel rendelkezik. Ennek ellenére mégsem tekinthető közigazgatási hatóságnak, mert nem vonatkozik rá – egyes kivételek mellett – a Ket. szabályozása. Ugyanakkor a kormányzati ellenőrzési szerv jogkörének közhatalmi jellege folytán mégsem hagyható figyelmen kívül, hogy minden hatósági eljárásban az eljáró szerv hivatalbóli kötelezettsége, hogy hatáskörét vizsgálja, és hatásköri vita esetén – akár hivatalból, akár az ügyfél kérelmére – azt tisztázza (Ket. 23. §). Hatáskör hiányában ugyanis az eljáró szerv minden olyan intézkedését, amellyel az eljárás alá vont személlyel vagy szervezettel szemben jogot vagy kötelezettséget állapított meg „nem létezőnek” kell tekinteni. Ezekben ugyanis „olyan súlyos jogi hiba van, hogy érvényességét vélelmezni sem lehet, így még időlegesen sem válthat ki jogi hatást” [Fazekas Marianna-Ficzere Lajos (szerk.): Magyar közigazgatási jog – Általános rész, Osiris, Budapest, 2006., 319. oldal].
- [38] A kifejtettek miatt nem értek egyet azzal, hogy a bírói indítvány elutasítását az Alkotmánybíróság arra az indokra alapítja: „az ellenőrzési eljárás jogszerűségének, az ellenőrzés során a hatáskör hiányának, túllépésének [...] vizsgálata az ellenőrzési eljárás eredményeképpen hozott érdemi döntés elleni jogorvoslati eljárás keretében vizsgálható”. Amellett, hogy nem teljesen egyértelmű, mely jogorvoslati eljárásra utal a határozat, nem hagyható figyelmen kívül, hogy minden hatósági eljárásban a hatáskör állított hiánya az eljárás olyan súlyos hibájának minősül, amelyet bármely eljárási szakban – különösen, ha azt az eljárás alá vont kifejezetten vitássá teszi – vizsgálni kell [Ket. 22. § (1) bekezdés, Pp. 28. §, Be. 19. §]. Ennek oka pedig az, amint azt az adott ügy is mutatja, hogy a hatáskör hiányában tett intézkedéseknek – ha a hatáskör vitatása valóban megalapozott –, előállhatnak olyan következményei is, amelyek az érdemi döntés elleni jogorvoslat keretében már nem orvosolhatók.
- [39] 4. Álláspontom szerint a fentiekben kifejtettek alapján az Alkotmánybíróságnak az Abtv. 46. § (1) bekezdésében foglaltak alkalmazásával – hivatalból – jogalkotó általi mulasztással előidézett alaptörvény-ellenesség fennállását kellett volna megállapítania, és fel kellett volna hívnia a jogalkotót feladatának teljesítésére. Ennek keretében mindenekelőtt annak lehetőségét kellett volna megteremteni, hogy a kormányzati ellenőrzési szerv által eljárás alá vont szervezet, az ellenőrzési eljárás során a kormányzati ellenőrzési szerv hatáskörét

érdemben vitathassa. Emellett biztosítani kellett volna, hogy a kormányzati ellenőrzési szerv vezetőjének az Áht. 65. § (2) bekezdés *b)* pontján alapuló intézkedésének jogszerűsége – akár az Áht.-n alapuló önálló jogorvoslat keretében, akár az Art. 24/A. § (1) bekezdés *d)* pontján alapuló döntési jogkör keretében – érdemben vizsgálható legyen.

Budapest, 2015. október 5.

Dr. Czine Ágnes s. k.,
alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: III/1648/2015.

