



NEMZETGAZDASÁGI
MINISZTERIUM

MINISZTER

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG

Ügyszám:

II / 1859 - 4 / 2016

Érkezett:

2018 MÁJ 03.

Példány:

1

Kezelőiroda:

Melléklet:

0 db

Iktatószám: NGM/13087 - 1 / 2018.

Hivatkozási szám: II/1859-4/2016.

Tárgy: az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 53. § (1a) és (7) bekezdése alaptörvény-ellenességének vizsgálata

Alkotmánybíróság

Budapest

Donáti utca 35-45.

1015

Tisztelt

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 53. § (1a) és (7) bekezdése alaptörvény-ellenességének vizsgálata tárgyában megküldött indítvány vonatkozásában az alábbiakról tájékoztatom.

Az Art. 53. § (1) bekezdése szerint adótitok az adózást érintő tény, adat, körülmény, határozat, végzés, igazolás vagy más irat. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény módosításáról szóló 2016. évi C. törvény (a továbbiakban: 2016. évi C. törvény) az Art. 53. §-át a következő (1a), (6) és (7) bekezdéssel egészítette ki:

„(1a) Adótitoknak minősül különösen

a) az államháztartás központi alrendszere terhére nyújtott adókedvezmény, jóváírás,

b) az adózó által törvényben meghatározott célra nyújtott támogatás, vagy

c) az adózó által törvényben meghatározott kedvezményezett célra történő felajánlás

esetén a támogatást nyújtó, a felajánló adózó megnevezése, az általa igénybe vett adókedvezmény, jóváírás, valamint az általa juttatott támogatás, felajánlott adó vagy adóelőleg mértéke, továbbá a támogatott megnevezése, a támogatott által kapott támogatás és a támogatott javára felajánlott adó vagy adóelőleg mértéke.

(...)

(6) Az (1) bekezdésben meghatározott adatkörön belül nem minősül adótitoknak

a) a támogatást nyújtó, felajánlást tevő adózó által az adóévben igénybe vett adókedvezmény, jóváírás,

b) a támogatott által az adóévben az adózóktól kapott támogatás, és

c) a támogatott javára az adóévben az adózók részéről felajánlott adó vagy adóelőleg összesített mértéke.

(7) Nem minősül adótitoknak a nemzeti vagyont kezelő, azzal gazdálkodó adózó esetében az (1a) bekezdés szerinti

a) adókedvezmény, jóváírás,

b) támogatás, és

c) felajánlott adó vagy adóelőleg adóévben összesített mértéke.”

Az indítványt előterjesztők álláspontja szerint az Art. fenti, 2016. évi C. törvénnyel elfogadott szabályai több ponton sértik az Alaptörvényt, így a jogbiztonság követelményét és az alapjogkorlátozásra általánosan irányadó arányosság követelményét, a közérdekű adatok megismeréséhez való jogot, továbbá az alapjog-gyakorlás egyenlőségét megfogalmazó rendelkezést.

Az indítvánnyal összefüggő jogi véleményemről az alábbiak szerint tájékoztatom.

Az adótitok szabályozására vonatkozó általános észrevételek

Az Alaptörvény VI. cikk (1) bekezdése szerint mindenkinek joga van ahhoz, hogy magán- és családi életét, otthonát, kapcsolattartását és jó hírnevét tiszteletben tartsák.

Az Alkotmánybíróság a 3038/2014. (III. 13.) AB határozat Indokolás részének [17] pontjában megállapította a következőket:

„(...) Az Alaptörvény a személyes adat fogalmát nem határozza meg. A személyes adatok védelméhez való jogot ugyanakkor a magánszféra (magán- és családi élet, magánlakás, jó hírnév) védelmére irányuló jogok között szabályozza. Habár az Alaptörvény a magánszférát szélesebb körben védi, mint az előző Alkotmány (nemcsak a magánlakás és a magántitok, hanem a magán- és családi élet, az otthon és a kapcsolattartás is védett), az Alkotmánybíróság korábbi határozataiban lefektetett elvek megfelelő alkalmazását egyik eltérés sem teszi önmagában lehetetlenné. (...)”

Az Alaptörvény VI. cikk (1) cikkében rögzített magánszféra részét képezi az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint a magántitok fogalma.

Az Alkotmánybíróság a 26/2004. (VII. 7.) AB határozatban megállapította, hogy „az Alkotmány 59. § (1) bekezdése a magántitok védelméhez való jogról szól. Az Alkotmány 59. §-a alkalmazásában az üzleti titok is a magántitok fogalma alá tartozik.”

Az Alaptörvény VI. cikk (1) cikke a magánszféra védelmére irányuló jogok között a magántitok és ezen belül az üzleti titok védelmét is megteremti.

Az adótitok viszonylag részletes szabályozásának elsődleges indoka az Alaptörvényben alapjogként megfogalmazott magántitok és az üzleti titok védelme. Alapvető érdek fűződik ugyanis ahhoz, hogy az adózói magánszférát érintő, viszonylag nagyszámú adat ne juthasson illetéktelen személy tudomására. Az adótitok szigorú szabályozása, az adóadatoknak a nyilvánosság és általában harmadik személy elől történő elzárása biztosíték jellegű, hiszen az adóhatóság szükségszerűen igen fontos adatok birtokába jut – többek között – a bevallások, az adatszolgáltatás és az ellenőrzés útján. A magántitok és ezen belül az üzleti titok védelme az adóhatóság és az adózó kapcsolatában sajátosan érvényesül. Az adóhatóság nem fosztható meg üzleti titokra hivatkozva az olyan adatok, tények, körülmények feltárásának lehetőségétől, amely valamely adózó adókötelezettségével függ össze. Az adózók adókötelezettségének, adóalapjának, adókedvezményének, adójának vagy költségvetési támogatásának megállapítása, illetve ellenőrzése érdekében szükséges adat megismerése az adóhatóság által az adózó adókötelezettségeinek érvényesítéséhez szükséges.

Az Art. rendelkezései alapján az adózást érintő minden tény, adat, körülmény, határozat, igazolás vagy más irat adótitoknak minősül. Az Art. szabályozza az adótitokhoz kapcsolódó titoktartási kötelezettséget, az adótitok felhasználását, továbbítását. Az adótitok megsértését a jogrendszer végső soron büntetőjogi felelősség megállapításának lehetőségével is szankcionálja.

A jogbiztonság megsértésének kérdése

A beadvány előterjesztői szerint az Art. 53. § (1a) és (7) bekezdése sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését, mely szerint Magyarország független, demokratikus jogállam.

Az előterjesztők hangsúlyozzák, hogy az Alkotmánybíróság számtalan esetben rámutatott arra, hogy a jogállami minőségnek nélkülözhetetlen eleme a jogbiztonság. Az Alkotmánybíróság által következetesen alkalmazott tétel, hogy a jogbiztonság az állam – és elsősorban a jogalkotó – kötelességévé teszi annak biztosítását, hogy a jog egésze, egyes részterületei és az egyes jogszabályok is világosak, egyértelműek, működésüket tekintve kiszámíthatóak és előreláthatóak legyenek a norma címzettjei számára [így például kimondja ezt a 9/1992. (I. 30.) AB határozat].

Az indítványozók jogállamiság megsértésével kapcsolatban előadott érvével kapcsolatban kiemelem, hogy az indítványban egyetlen egy indokkal sincs alátámasztva az, hogy az indítványozók mire alapozzák felvetésüket, nem állapítható meg a beadványból, hogy a vitatott szabályozás miért nem egyértelmű, világos és kiszámítható, így az indítványozók ezek kifogása álláspontom szerint érdemben nem vizsgálható.

A fentiek ellenére megjegyzem, hogy az Art.-nak a 2016. évi C. törvény rendelkezéseivel történt kiegészítésére éppen a jogbiztonság és ezáltal a jogállamiság biztosítása érdekében került sor.

Az indítványozók álláspontja szerint az Art. 53. § (1a) bekezdése az (1) bekezdés szerinti feltétel fennállásának hiányában, azaz az adózás érintettsége nélkül is megállapíthatónak tekinti az adótitok fennállását, mely állítás álláspontom szerint az alábbiakban kifejtettek szerint alaptalan.

Az Art. 4. § (1) bekezdése szerint:

„E törvény hatálya kiterjed

a) az adóval, a járulékkal, az illetékekkel összefüggő, a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalap, a Nyugdíjbiztosítási Alap, az Egészségbiztosítási Alap vagy az önkormányzat javára teljesítendő, törvényen alapuló kötelező befizetésre (a továbbiakban együtt: adó),

b) a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalap terhére törvényben, kormányrendeletben vagy miniszteri rendeletben meghatározott feltételek alapján juttatott támogatásra (a továbbiakban együtt: költségvetési támogatás),

c) az e befizetésekkel és költségvetési támogatásokkal kapcsolatos eljárásra, ha annak megállapítása, beszedése, végrehajtása, visszatérítése, kiutalása vagy ellenőrzése az adóhatóság hatáskörébe tartozik (az *a)*-*c)* pont szerinti tevékenység a továbbiakban együtt: adózás).”

Az Art. 53. § (1) bekezdése alapján adótitok az adózást érintő tény, adat, körülmény, határozat, végzés, igazolás vagy más irat.

Az Art. 4. § (1) bekezdésében foglaltak alapján megállapítható, hogy a jogalkotó az Art. 53. § (1a) bekezdésének rendelkezéseiben adózást érintő szabályozást fogalmazott meg.

A fentiekén túl hangsúlyozom, hogy az Art. 53. § (1a) bekezdésében foglalt „adótítoknak minősül különösen” kitétel tartalmilag visszautal az (1) bekezdésben rögzítettekre. A visszautalás tényét nem szükséges külön jelezni egyéb hivatkozással. Az Art. 53. § (1) bekezdésének és (1a) bekezdésének viszonya az „adótítoknak minősül különösen” fordulattal kellően egyértelmű, a jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény 2. § (1) bekezdése szerinti feltételnek megfelel. Az Art. 53. § (1) bekezdése az általános szabály, az Art. 53. § (1a) bekezdése pedig az „adótítoknak minősül különösen” fordulat alapján az (1) bekezdésben szabályozott körön belül, példálózó jelleggel sorol fel eseteket. A jogszabályi rendelkezések alapján egyértelmű tehát, hogy az Art. 53. § (1a) bekezdésében foglalt esetkörök, adatok – az Art. 53. §-ában rögzített egyéb rendelkezésekhez hasonlóan – az adózás érintettsége alapján minősülnek adótítoknak.

Az előterjesztők azon megállapítása, hogy az új szabályozás „az adózás érintettsége nélkül is megállapíthatónak tekinti az (1a) bekezdés szerinti adatok esetében az adótítok fennállását”, azért is alaptalan, mert az Art., a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény és a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao.) szerinti adókedvezmény, adójóváírás, illetve a Tao. szerinti kedvezményezett célra történő felajánlás mind adójogi jogviszonyban értelmezhetőek, valamint abból adódóan, hogy a támadott rendelkezések az Art.-ban kerültek elhelyezésre, kizárólag az adózási viszonyban [Art. 4. § (1) bekezdése] megjelenő „felajánlásra, „jóváírásra” vonatkozhatnak.

Az Art. 53. § (1) bekezdése az adótítok fogalmát széles körben határozza meg és adótítoknak minősíti az adózást érintő tény, adatot, körülményt, határozatot, végzést, igazolást vagy más iratot. Az új szabályozás a fenti rendelkezést egészíti ki az (1a) bekezdéssel, rögzítve, hogy az adózók által juttatott támogatásokra vonatkozó adatok köréből mely adatok minősülnek különösen az adótítok fogalmi körébe tartozónak, tekintettel arra is, hogy ezen adatok a magán- és üzleti szféra körébe is tartoznak, ezért konkrét jogszabályi előírás alapján is szükséges védettségük biztosítása. Mindezek alapján az adózók által juttatott támogatásokkal, az adózók által igénybe vett kedvezményekkel kapcsolatos adatok adótítoknak minősülnek.

Az Art. 2016. október 24-i módosítására lényegében az adótítok szabályának egyértelművé tétele érdekében került sor, ugyanis az Art. 53. §-ának 2016. évi C. törvénnyel megállapított (1a) bekezdése olyan kört érint, amely a módosításig is az adótítok Art. 53. § (1) bekezdésében rögzített fogalmába tartozott, rendkívül tág körben biztosítva az adatok védelmét.

Az adótítok fogalma kiegészült tehát egy olyan rendelkezéssel, mely rögzíti, hogy az adókedvezményekkel, adórendszeren keresztül támogatásokkal összefüggő adatok köréből mely adatok minősülnek adótítoknak. Ezen pontosító szabály bevezetésével tulajdonképpen az adótítok jogintézménye által korábban biztosított védelem szintje nyer megerősítést. Az Art. 53. § (1a) bekezdése által tehát egyértelműen rögzítésre került az Art.-ban, hogy adótítoknak minősül minden olyan adat, amely az adózókkal egyedileg kapcsolatba hozható adózással összefüggő adatnak minősül, így többek között a támogatást nyújtó adózó megnevezése, az adózó által igénybe vett adókedvezmény, jóváírás, valamint az általa juttatott támogatás, felajánlott adó vagy adóelőleg mértéke. Ezen adatok azért minősülnek adótítoknak, mert

alapvetően adózással összefüggően magántitok és üzleti titok fogalma alá tartoznak, melyek védelmét az Alaptörvény VI. cikk (1) bekezdése írja elő.

Az Art. 53. § (1a) bekezdésének megalkotásával tehát a jogalkotó az adótitok fogalmát nem bővítette ki, azt új elemekkel nem gazdagította. A jogalkotó szándéka a rendelkezés hatályba léptetésével arra irányult, hogy kiegészítse az adótitokra vonatkozó általános rendelkezéseket oly módon, hogy néhány, e körbe eső, kiemelkedő jelentőségű esetet konkrétan is megnevezett.

Az előterjesztők álláspontja szerint „a magántitok védelme mögé bújva titkolják el az állami, önkormányzati (nemzeti) vagyonnal való gazdálkodásukat az ezzel foglalkozó szervezetek”.

Hangsúlyozom, hogy az indítványozók beadványukban nem tesznek említést arról, hogy az Art. 53. §-a kiegészült egy (6) bekezdéssel is, mely által az Art. arról is rendelkezik, hogy az adózó által nyújtott támogatásokkal összefüggésben mely adatok nem minősülnek adótitoknak. Ez a rendelkezés lehetővé teszi az adókedvezményekre, adórendszeren keresztüli támogatásokra vonatkozó összesített adatok megismerését, figyelemmel arra, hogy ezen adatok nem tekinthetők a magántitok és az üzleti titok fogalma alá tartozónak.

A fentiekén túl az Art. 53. § (7) bekezdésében az állami vagyon kezelésére, nyilvánosságára vonatkozó szigorúbb elvárásoknak megfelelően szabályozásra került, hogy nem minősül adótitoknak a nemzeti, illetve állami vagyont kezelő, azzal gazdálkodó támogatók esetében a támogatás adóévben összesített mértéke és az igénybe vett kedvezmény összesített mértéke.

Alaptalan az előterjesztői kifogás, figyelemmel arra, hogy az Art. 53. § (6) és (7) bekezdésében megállapított, az összesített adatok nyilvánosságra hozatalára vonatkozó szabályok alapján az információ megismerési jog biztosított, azonban azok az adózóra egyedileg vonatkozó adatok, amelyekből az adózó gazdasági helyzetére vonatkozó konkrét információk, következtetések kinyerhetőek, továbbra is adótitoknak minősülnek.

A fentiek értelmében megállapítható, hogy az Art. 2016. évi C. törvénnyel történt módosításával az egyes adókedvezményekkel, adórendszeren keresztüli támogatásokkal kapcsolatos adatok megismerése vált lehetővé.

A közérdekű adatok megismeréséhez és terjesztéséhez való jog megsértésének a kérdése

Álláspontom szerint alaptalanul állítják az indítványozók, hogy a támadott rendelkezések olyan szabályok, amelyek az adótitok fogalmát kiterjesztenék közérdekű vagy közérdekből nyilvános adatokra is, megsértve az Alaptörvény 39. cikk (2) bekezdését, illetve VI. cikk (2) bekezdését. Megalapozatlanul hivatkoznak az utólagos normakontroll indítvány előterjesztői arra, hogy az Art. 53. § (1a) bekezdése kapcsán a jogalkotó nem tesz különbséget kellőképpen a magánszféra és a közszféra közérdekű adatai között és kiterjeszti a magántitkot, a magánszférához való jogot a közszférában nemzeti vagyonnal rendelkező olyan szervezetek számára, melyek nem lehetnek alapjogok alanyai.

Ahogy az előbbieken utaltam rá, a jogalkotó nem terjesztette ki az adótitok fogalomkörét, csupán az adótitoknak minősülő, adózást érintő tény, adat, körülmény, határozat, végzés, igazolás vagy más irat köréből nevesített kifejezetten néhány, az adózók által juttatott támogatásokra, adókedvezményekre vonatkozó esetkört. Mivel az adótitok köre nem bővült,

ezen rendelkezés a magántitokhoz, illetve a magánszférához való jogot sem terjeszthette ki olyan szervezetekre, melyekre a korábbi szabályozás nem vonatkozott. Az Art. 53. § (1a) bekezdésében kiemelt elemek ugyanis már eddig is az Art. 53. § (1) bekezdésében foglalt adótitok fogalmkörébe tartoztak.

Az Alaptörvény VI. cikk (2) bekezdése szerint mindenkinek joga van személyes adatai védelméhez, valamint a közérdekű adatok megismeréséhez és terjesztéséhez, a 39. cikk (2) bekezdésének előírása szerint a közpénzre és a nemzeti vagyonra vonatkozó adatok közérdekű adatok.

Az Alaptörvény alapján a közpénzekkel, a nemzeti vagyonnal való gazdálkodás nyilvános, az ezekkel összefüggő adatok pedig az információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról szóló 2011. évi CXII. törvény 3. § 5. pontja szerinti közérdekű adatnak minősülnek.

A jogalkotónak az adótitok szabályozásának módosítása során figyelemmel kellett lennie az Alaptörvény 39. cikk (2) bekezdésére, illetve VI. cikk (2) bekezdésére, egyben biztosítania kellett a szabályozással az Alaptörvény VI. cikk (1) bekezdésében szabályozott magánszféra védelmének alapjogát.

A fentiekre figyelemmel határozta meg a jogalkotó az adótitok fogalmába tartozó és a nem tartozó adatok körét az Art. 53. §-ának a 2016. évi C. törvény rendelkezéseivel történt módosítása során.

Az Alaptörvény VI. cikk (2) bekezdésében biztosított, a közérdekű adatok megismeréséhez és terjesztéséhez fűződő alapvető jog nem abszolút jog, így az az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdésében foglalt feltételekkel alkotmányosan korlátozható. Az adótitokra vonatkozó szabályozásban az információs szabadság korlátozásának meg kell felelnie az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdésében meghatározott általános alapjog-korlátozás tesztnek. A hivatkozott rendelkezés szerint az alapvető jogokra és kötelezettségekre vonatkozó szabályokat törvény állapítja meg, 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.

Álláspontom szerint a jogalkotó az Art. 53. §-ának kiegészítése során figyelembe vette a szükségességi-arányossági tesztet és ennek eredményeként rendelkezett taxatív felsorolással az Art. 53. § (6) és (7) bekezdésében az adótitoknak nem minősülő adatok köréről. Az ezt meghaladó adatkiadás azonban nem szükséges és nem arányos, az adózók jogait, üzleti érdekeit, magánszféráját sérti, melyek védelmének alapelvéről az Alaptörvény VI. cikk (1) bekezdése rendelkezik. Jelzem továbbá, hogy az Art. 53. § (1a) bekezdésében adótitoknak minősített adózással összefüggő adatok között az adózók magánszférájába tartozó adatok mellett személyes adatok is szerepelnek, és a személyes adatok védelmének alapelvéről az Alaptörvény VI. cikk (2) bekezdése külön rendelkezik. Kiemelem, hogy az indítvány által támadott 53. § (7) bekezdése rendelkezik az indítványozók által hiányolt megkülönböztetésről (a magánszféra titkai és a közszféra közérdekű adatai között), azzal, hogy kifejezetten az adótitok alóli kivételként állapítja meg a közszférához, vagyis a nemzeti vagyonnal gazdálkodóhoz vagy azt kezelőhöz köthető – e kivétel hiányában az (1) és az azt részletező (1a) bekezdés hatálya alá

tartozó – adatokat. E rendelkezésből fakadóan tehát az érintett, közpénzzel, illetve nemzeti vagyonnal gazdálkodó szervezeteknek az általános, a közérdekű adatok megismerhetőségére vonatkozó rendelkezések alapján – szemben az ilyen szervezetnek nem minősülő, magánjogi jogalanyokkal – számot kell adniuk az Art. 53. § (7) bekezdésében meghatározott, rájuk vonatkozó adatokról, akár támogatást nyújtnak, azt felajánlónak, akár támogatottnak minősülnek.

Az utólagos normakontroll indítványt előterjesztők a jogbiztonság kapcsán utaltak továbbá arra is, hogy a sérelmezett normák a jogrendszeren belül számos kollíziót előidézhetnek. E körben az indítványozók azonban nem mutatták be részletesen, hogy a sérelmezett jogszabályhelyek az általuk hivatkozott törvényekkel milyen formában ütközhetnek össze, milyen okból kizárt az együttes érvényesülésük. Ezért nem fogadható el azon érvelés, hogy az Art. 53. § (1a) és (7) bekezdésében foglalt rendelkezések sértik a jogbiztonság elvét az azonos szintű jogszabályok közötti kollízió következtében.

Az Art. 53. § (3) bekezdésében foglaltak szerint a (2) bekezdésben megjelölt személy megsérti a titoktartási kötelezettséget, ha az adózás vagy bírósági eljárás során megismert adótitkot vagy más titkot alapos ok nélkül illetéktelen személy részére hozzáférhetővé teszi, felhasználja vagy közzéteszi. Az Art. 54. § (1) bekezdés b) pontja alapján az adótitkot alapos okkal használják fel, ha törvény előírja vagy megengedi. Az Art. 54. § (1) bekezdés b) pontjában foglaltak szerint tehát kizárólag törvény írhatja elő, hogy milyen esetekben van lehetőség az adótitok felhasználására. Az adótitok nem korlátlan törvényi kategória, mindazonáltal álláspontom szerint nem képezheti az adótitokra vonatkozó rendelkezések korlátját az, hogy az utólagos normakontroll indítvány előterjesztőinek véleménye szerint az adókedvezményekre vonatkozó adatok közérdekű adatként megismerhetők kell, hogy legyenek. Az adótitok szigorú szabályozásának elsődleges indoka a magántitok és az üzleti titok védelme. Alapvető, alkotmányos érdek fűződik ahhoz, hogy az adózási magánszférát érintő adat ne jusson illetéktelen személy tudomására, ez igaz az adótitoknak az Art. 53. § (1a) bekezdésében konkrétan megnevezett körére is. Emellett az adótitok az állam pénzügyi, adózási érdekeinek védelmét, az adóhatósági tevékenység zavartalan ellátását is szolgálja. Annak felfedése esetén a gazdasági társaságok adózással kapcsolatos gazdasági érdekei, jogai, magántitkai egyértelműen sérülnének, melynek megelőzésére biztosítani kell ezen adatok jogszabályok általi védelemét.

Álláspontom szerint a jogszabály nem sérti meg e körben sem az Alaptörvény VI. cikk (2) bekezdésében, valamint 39. cikk (2) bekezdésében foglaltakat.

Az adótitok szabályozására vonatkozó külföldi példák

Az indítványban felvetettekre tekintettel megvizsgáltuk a külföldi jogrendszerek által alkalmazott adótitok-fogalmakat, valamint a szabályozásokban található kivételek körét.

A vizsgálat során európai jogrendszerek szabályozásának áttanulmányozására került sor. Az angol vagy német nyelven elérhető külföldi jogszabályok¹ rendelkezéseit és a témával foglalkozó összehasonlító jogi irodalmat tekintettük át. Ennek keretében egyrészt az európai

¹ Az elemzésünk során a következő országok adóeljárásai jogszabályait vizsgáltuk meg: Ausztria, Csehország, Észtország, Lengyelország, Németország, Románia, Szlovákia.

adóigazgatási jogszabályok angolul, vagy németül rendelkezésre álló változata, másrésztől Jacques Malherbe „*Protection of confidential information in tax matters*” című összehasonlító kutatásban készített összefoglaló tanulmánya,² valamint Philip Baker és Pasquale Pistone „*The practical protection of taxpayers' fundamental rights*” című összehasonlító kutatásban készített összefoglaló tanulmánya³, illetőleg az ezek alapjául szolgáló nemzeti jelentések megvizsgálására került sor. A Malherbe által lefolytatott kutatásban 30 ország, míg a Baker és Pistone által folytatott kutatásban 41 ország jogrendszerét vizsgálták meg nemzeti szakértők által készített jelentések segítségével.

A vizsgálat eredményeként megállapítható, hogy a jogrendszerek többségében az adótitok körébe tartozó információ kizárólag az adóhatóság alkalmazottainak, munkakörük ellátása érdekében és olyan mértékben használható fel, amilyen mértékben konkrét feladat ellátásához szükséges. Ezeknek az információknak bármilyen – törvényben kifejezetten nem engedélyezett – nyilvánosságra hozatala jogellenes és jellemzően büntetőjogi következményekkel jár. Az állam megfelelő működése érdekében azonban különböző kivételeket határoznak meg a jogrendszerekben, amelyeknek általánosságban két fajtája ismert. Egyrészt az adótitok körébe tartozó információkat munkájuk ellátásához szükséges mértékig más állami szervek is használhatják, jellemzően az ügyészség adócsalási ügyek esetében, valamint adóperek tekintetében a bíróság. A kivételek másik köre az adatoknak a közérdekű hozzáférhetővé tételével kapcsolatos.

Míg előbbire szinte minden országban találunk példákat, utóbbi kivételnek a köre országról országra jelentősen eltér és a hozzáférhetővé tett adatok részletessége és fajtája is különbözik. Az adóhatóság által hozzáférhető adatok tekintetében Baker és Pistone megállapítja, hogy az országok jelentős részében az adózó kérheti, hogy az adóhatóság által saját magára vonatkozó adatokhoz hozzáférhessen, azonban erre más adózókra vonatkozó információk tekintetében nincs jogosultsága.⁴ Bizonyos országokban a kivételek hitelezői vagy más vagyoni igények érvényesítéséhez szükséges adatok – bírósági engedéllyel való – hozzáférést engedik. Ebbe a körbe tartozik, ha az adóhatóságnak a fizetéseképtelenségi eljárásban a hitelezők részére⁵ vagy a válóperben a házastárs részére ki kell adni a releváns információkat.⁶

Az adózási információk nyilvánosságra hozatala tekintetében általában az a szabály érvényesül, hogy az adózási információkat aggregált adatként engedik nyilvánosságra hozni,⁷ de vannak példák arra, hogy adózók neveinek és adófizetési kötelezettségüknek az adatai is nyilvánosságra hozhatók. Egyes országokban az adófizetési kötelezettségüket nem teljesítő cégek és magánszemélyek neveit és adótartozásuk összegét hozza az állam nyilvánosságra. Vannak azonban olyan országok, amelyek az adózók teljes körére vonatkozóan nyilvánosságra hozzák, hogy mekkora adófizetési kötelezettségük van. Ilyen szabályokkal találkozhatunk különösen Finnországban, Svédországban és Norvégiában. Ugyanakkor megállapítható, hogy ezekben az

² Jacques Malherbe: General Report In Vol. 76b. Protection of confidential information in tax matters, IFA Cahiers, 1991 (továbbiakban Malherbe 1991)

³ Philip Baker és Pasquale Pistone: General Report In Volume 100B: The practical protection of taxpayers' fundamental rights, IFA Cahiers 2015 (továbbiakban Baker-Pistone 2015)

⁴ Baker – Pistone 2015, 33. o.

⁵ Erre találunk példát az Egyesült Államokban. Malherbe 1991, 59. o.

⁶ Erre találunk példát Izraelben. Malherbe 1991, 59. o.

⁷ Erre példa a lengyel szabályozás, ahol az adófizetők adatai alapvetően nem hozhatók nyilvánosságra, csak összesített adatok ("aggregated data") formájában.

országokban sem a teljes adóbevallást hozzák automatikusan nyilvánosságra, csupán az adózók nevét és az általuk fizetett adó összegét, és semmiképpen sem a személyes adatokat vagy a pénzügyi információkat.⁸ Az adózási információk nyilvánosságra hozatalával kapcsolatosan csak Észtországban található szabály, azonban az észt adóeljárás törvény alapján is csak – a nyilvántartásával összefüggő azonosítók és adatok mellett – a gazdasági társaságok adófizetési kötelezettségének összesített mértékét kell közzétenni.

A vizsgált adóigazgatási törvények közül több tartalmaz olyan kivételt, amely más állami szervek, így különösen az ügyészség és bíróság számára ad hozzáférést az adótitokhoz.

A fentiek alapján megállapítható, hogy a vizsgált jogrendszerekben az adótitok szabálya meglehetősen széles, az főszabályként kiterjed minden, az adóhatóság által gyűjtött és kezelt adatra, amely alól csak szűk körben enged a törvény kivételt. Azokat az adatokat azonban, amelyekre kifejezetten nem tartalmaz a törvény kivételt, az adóhatóság nem hozhatja nyilvánosságra. Ebből a szempontból a kivételek köre tehát nem példálózó, hanem zárt és teljes körű.

A vizsgált jogrendszerek nem tartalmaznak olyan szabályt, amely kifejezetten kivételt enged az adóbevallás részeként az adóhatóság által beszerzett, az adókedvezményhez hasonló részletes pénzügyi adat nyilvánosságra hozatalára. Kifejezett kivételszabály hiányában az adótitok általános szabálya érvényesül, így azt az adóhatóság ezekben az országokban sem hozhatja nyilvánosságra. Ebből a szempontból még az adózási információk nyilvánosságra hozatala tekintetében régre nyúló tradíciókkal rendelkező államok (Finnország, Svédország, Norvégia) sem adnak betekintést a nyilvánosság számára az adózók személyes és pénzügyi információiba.⁹ Ebből következik, hogy bár a fizetendő adó összegét nyilvánosságra hozzák, annak levezetését, az igénybevett adókedvezmények körét nem.

A vizsgált külföldi adótitok-szabályok az adóhatóság által az adóigazgatási eljárással összefüggésben kezelt adatok körére terjednek ki, így általánosságban megállapítható, hogy a magyar szabályozással egyezően szabályozzák a külföldi jogrendszerek azt, hogy adótitoknak minősülnek a kedvezmény igénybevételével kapcsolatosan az adóhatóság részére benyújtott adatok.

Diszkriminatív szabályozás kérdése

Az előterjesztők hivatkoznak a beadványukban az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdésének megsértésére is.

Az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdése szerint Magyarország az alapvető jogokat mindenkinek bármely megkülönböztetés, nevezetesen faj, szín, nem, fogyatékoság, nyelv, vallás, politikai vagy más vélemény, nemzeti vagy társadalmi származás, vagyoni, születési vagy egyéb helyzet szerinti különbségtétel nélkül biztosítja.

Az Alkotmánybíróság a 17/2017. (VII. 18.) AB határozatában rögzítette a következőket:

⁸ Baker – Pistone 2015, 31. o.

⁹ Baker – Pistone 2015, 31. o.

„Az Alkotmánybíróság egyenlőséggel kapcsolatos korábbi gyakorlata szerint az azonos szabályozási koncepción belül adott, homogén csoportra nézve eltérő szabályozás a diszkrimináció tilalmába ütközik, kivéve, ha az eltérésnek észszerű, kellő súlyú alkotmányos indoka van, azaz nem önkényes {7/2015. (III. 19.) AB határozat, Indokolás [56], 33/2014. (XI. 7.) AB határozat, Indokolás [52]}. Az Alkotmánybíróság állandó gyakorlata szerint nem tekinthető alkotmányellenes hátrányos megkülönböztetésnek, ha a jogi szabályozás különböző tulajdonságokkal bíró alanyi körre eltérő rendelkezéseket állapít meg, mert alkotmányellenes megkülönböztetés csak összehasonlítható – azonos csoportba tartozó – személyi körben lehetséges. Hátrányos megkülönböztetés akkor áll fenn, ha a szabályozás lényeges eleme tekintetében nem azonos az alanyok elbírálása, jogaik és kötelezettségeik meghatározása. Nem lehet viszont hátrányos megkülönböztetésről beszélni akkor, ha a jogi szabályozás eltérő alanyi körre állapít meg eltérő rendelkezéseket”.

Előljáróban hangsúlyozom, hogy az indítványozók nem jelölik meg a szabályozás folytán sérelmet szenvedő alanyok körét és az az érvelésük alapján sem állapítható meg. Az Art. 53. § (1a) bekezdésének szabályozása éppen a közpénzzel, nemzeti vagyonnal nem gazdálkodó szervezetek védelmét biztosítja, így ilyen sérelem ezen szervezetek esetében biztosan nem következik be. A közpénzzel, nemzeti vagyonnal gazdálkodó szervezetek az egyenlő bánásmód követelménye által biztosított alapjogi védelemnek pedig nem lehetnek alanyai, így a közpénzzel, illetve nemzeti vagyonnal gazdálkodó szervezeteknek az általános, a közérdekű adatok megismerhetőségére vonatkozó rendelkezések alapján számot kell adniuk az Art. 53. § (7) bekezdésében meghatározott, rájuk vonatkozó adatokról, akár támogatást nyújtnak, azt felajánlónak, akár támogatottnak minősülnek.

Az indítványozók állítása szerint a vitatott szabályozással a jogalkotó azonos szabályozást alkot a nem azonos, hanem eltérő tulajdonságokkal rendelkező személyekre, ugyanis az adótitok fogalma alá helyez kellő súlyú alkotmányos indok nélkül az egyszázalékos jövedelemadó-felajánlástól a társasági adókedvezmény érvényesítésig minden adózót, legyen az természetes személy vagy jogi személy, illetve legyen a kedvezményezett tisztán a magánszféra szereplője vagy állami, illetve önkormányzati vagyonnal rendelkező szervezet.

Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint a magántitokhoz való alkotmányos jog a magánszféra részeként értelmezhető. Az Alkotmánybíróság gyakorlatában az alapjogok nem feltétlenül csak természetes személyeket illetnek meg, egyes jogok sérelmére hivatkozhatnak jogi személyek is, amennyiben az az alapjog természetére tekintettel értelmezhető. Az Alkotmánybíróság a magántitok egyik fajtája, az üzleti titok esetében is megállapította az alkotmányos védelem szükségességét.

Figyelemmel arra, hogy a magántitok és ezen belül az üzleti titok védelme nem kizárólag a természetes személyeket érinti, hanem jogi személyeket is, ebből kifolyólag indokolt minden jogalany számára biztosítani az adótitok által biztosított védelmet.

A törvénymódosítás által kellőképpen különbséget tett a jogalkotó a magánszféra titkai és a közérdekű adatok között, így álláspontom szerint a továbbiakban is biztosított a természetes személyek és jogi személyek magánszférájának Alaptörvény szerinti védelme és egyben biztosított a közérdekű adatok megismerésének a lehetősége.

Az Alaptörvény 39. cikk (2) bekezdése szerint a közpénzekkel gazdálkodó minden szervezet köteles a nyilvánosság előtt elszámolni a közpénzekre vonatkozó gazdálkodásával. A közpénzeket és a nemzeti vagyont az átláthatóság és a közélet tisztaságának elve szerint kell kezelni. A közpénzekre és a nemzeti vagyonra vonatkozó adatok közérdekű adatok.

Felhívom a figyelmet arra, hogy az indítványozók alaptalanul állítják, hogy az állami, illetve önkormányzati vagyonnal rendelkező szervezetekre ugyanolyan szabályok vonatkoznak, mind a többi adózóra. Az Art. 53. § (7) bekezdésében külön rögzítésre kerültek, hogy a nemzeti vagyont kezelő, azzal gazdálkodó adózó esetében milyen adatok nem minősülnek adótitoknak. Az állami vagyon kezelésére, nyilvánosságára vonatkozó szigorúbb elvárásoknak megfelelően, nem minősül adótitoknak a nemzeti, illetve állami vagyont kezelő, azzal gazdálkodó támogatók esetében a támogatás adóévben összesített mértéke és az igénybe vett kedvezmény összesített mértéke.

Álláspontom szerint – a normakontroll indítványban foglaltakkal szemben – az Art. 53. § (1a), (6) és (7) bekezdésében rögzített jogszabályi rendelkezések maradéktalanul megfelelnek a jogbiztonság alkotmányos követelményének. A hivatkozott jogszabályi rendelkezések hatálybalépésével továbbra is egyértelmű, világos és kiszámítható maradt a jogrendszer és ezzel együtt az adózási rendszer is. Az Art. 53. § (1a), (6) és (7) bekezdésében foglalt jogszabályi rendelkezések tovább konkretizálták az adótitokra vonatkozó jogszabályi előírásokat, nem kitágítva az adótitok korábban már meghatározott körét, így álláspontom szerint az utólagos normakontroll indítványban sérelmezett jogszabályi rendelkezések semmilyen módon sem veszélyeztetik a jogbiztonság intézményét, ezzel ellentétben, még egyértelműbb jogszabályi feltételeket alakítottak ki. Álláspontom szerint továbbá a vitatott rendelkezések nem sértik a közérdekű adatok megismeréséhez való jogot és nem ütköznek a diszkrimináció tilalmába sem.

Mindezek alapján az indítvány elutasítását javaslom.

Tájékoztatom, hogy 2018. január 1-jével hatályba lépett az új adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény, amely a fentiekkel egyezően tartalmazza az adótitok szabályokat.

Budapest, 2018. április „24”.

Ex. 04. 26. 5

Üdvözlettel:


Varga Mihály


