

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/892-1/2025.

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Alulírott, I.1. szám alatti Indítványozó – F/1 sz. alatt csatolt meghatalmazással igazolt I.2. szám alatti jogi képviselőnk útján – az alábbi

alkotmányjogi panasszal egységes szerkezetű hiánypótlást
terjesztjük elő:

Elsőfokú ügyszám: 21.K.701.114/2024/8.

Első fokon eljáró bíróság: Fővárosi Törvényszék

Másodfokú ügyszám: 3.Kpkf.750.851/2024/4.

Másodfokon eljáró bíróság: Fővárosi Ítéltábla

I.1. Indítványozó adatai:

Név:

Székhely/kézbesítési cím:

Adószám:

Cégjegyzékszám:

Törvényes képviselő:

Elektronikus elérhetőség:

I.2. Indítványozó meghatalmazott jogi képviselője:

Név:

Dr. Póth Antal ügyvéd

Székhely/kézbesítési cím:

Adószám:

Képviselőre jogosult:

Képviselőre jogosult e-mail címe:

Nyilvántartó kamara:

KASZ:

Tel.:

Képviselői jogosultság:

mellékelt ügyvédi meghatalmazás (F/1) alapján

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG		
Ügyszám: IV/892-2/2025		
Érkezett: 2025 JÚN 04.		
Érkezés módja		
POSTÁN	☒ @	EGYÉB:
Példány:	Melléklet:	Kezelőiroda: <i>du</i>

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Alulírott [REDACTED] **Korlátolt Felelősségű Társaság** Indítványozó F/1 sz. melléklettel igazolt jogi képviselője, Dr. Póth Antal ügyvéd *határidőben* az alábbi

alkotmányjogi panasszal egységes szerkezetű hiánypótlást

terjesztjük elő a IV/892-1/2025. ügyszámú ügyben.

II. Kérelem

Kérjük a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény („Abtv.”) 26. § (1) bekezdése alapján állapítsa meg, hogy az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény („Air.”) 128. § (8) bekezdésének második mondata („A felügyeleti intézkedés iránti kérelem visszautasításáról a felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter, a felügyeleti intézkedés mellőzéséről a felettes adóhatóság az adózót döntés meghozatala nélkül értesíti.”) alaptörvény-ellenes, az Air. 128. § (8) bekezdésének második mondatát erre tekintettel semmisítse meg!

Álláspontunk szerint az Air. 128. § (8) bekezdésének második mondata esetén az indítványozó számos Alaptörvényben biztosított jogát sérti: felmerül az Alaptörvény II. cikke szerinti emberi méltóság sérelme, az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdése szerinti hátrányos megkülönböztetés tilalma, az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes hatósági ügyintézéshez való jogának, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti bírósághoz fordulás jogának, az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerinti jogorvoslathoz való jognak a sérelme, valamint az Alaptörvény 25. cikk (2) bekezdésének sem felel meg.

III. Az alkotmányjogi panasz előzményei, tényállás

III/1. A bírósági eljárások kiindulópontját jelentő NAV határozat

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adó- és Vámigazgatósága, mint elsőfokú dóhatóság 9152520865 ügyszámú és 9599617272 iktatószámú határozatában (F/2) az indítványozó, mint felperesi adózó terhére összesen 15.900.000,- Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyből 13.912.000,- Ft jogosulatlan visszaigénylésnek, míg 1.988.000,- Ft adóhiánynak minősült. Továbbá a jogosulatlanul visszaigényelt 13.912.000,- Ft kiutalását megtagadta, az indítványozót 1.988.000,- Ft összegű általános forgalmi adó megfizetésére kötelezte. A bírságalapot képező jogosulatlan visszaigénylés és adóhiány összege után 7.950.000,- Ft adóbírságot szabott ki, a megfizetni elmulasztott 1.988.000,- Ft adó után pedig 420.000,- Ft késedelmi pótlékot számított fel.

Indítványozó álláspontja szerint a határozat jogszabálysértő volt, az Indítványozó jogosult volt adó-visszaigénylésre, amelyre tekintettel adóhiánya sem mutatkozhatott az érintett időszakban, erre tekintettel felügyeleti intézkedés iránti kérelmet terjesztett elő (F/3). A másodfokon eljáró adóhatóság az ügyet megvizsgálta, a tényállást elemezte, azonban álláspontja szerint az elsőfokú határozat

megalapozott volt és megfelelt a jogszabályoknak, így a felügyeleti intézkedést mellőzte. A mellőzésnek megadta jogi indokait. A másodfokú adóhatóság döntését F/4 szám alatt csatoljuk.

III/2. Az elsőfokú bírósági eljárás

Indítványozó az adóhatóságok döntései miatt a Fővárosi Törvényszékhez fordult jogorvoslatért. Az elsőfokon eljáró Fővárosi Törvényszék az Indítványozó keresetlevelét visszautasította, tekintettel arra, hogy álláspontja szerint közigazgatási per jelen ügyben nem indítható, az adóhatóság „döntése” nem döntés.

A fentieket a Fővárosi Törvényszék az Air. 128. § (8) bekezdésére alapította. Az F/5 sz. alatt csatolt, 21.K.701.114/2024/8. sz. végzésében kifejtette:

„[19] Az Air. rendszerében a felügyeleti intézkedés a fellebbezéstől elkülönült, rendkívüli jogorvoslati forma. A felügyeleti intézkedés funkciója az adóeljárásban kettős: egyrészt, mint jogorvoslati eszköz irányulhat a jogszabálysértő határozat ellen, másrészt lehetőség arra, hogy az adózó az adóhatóság határozathozatalra irányuló kötelezettségének elmulasztását sérelmezze. Az Air. 128. § (8) bekezdésében foglaltak szerint a felügyeleti intézkedés mellőzéséről a felettes adóhatóság az adózót döntés meghozatala nélkül értesíti, azaz a felügyeleti intézkedés mellőzése esetén a felettes adóhatóság döntést nem hoz. **A felperes a keresetét az alperes 1671007228 iktatószámú „döntése” ellen nyújtotta be, azonban a felügyeleti intézkedés mellőzéséről szóló értesítés az Air. rendelkezése alapján nem minősül döntésnek, így az ellen sem fellebbezésnek, sem közigazgatási per indításának nincs helye.**”

Az első fokon eljáró Fővárosi Törvényszék tehát arra az álláspontra helyezkedett, hogy Indítványozó jogorvoslati jogai a másodfokú adóhatóság döntésével kimerültek, közigazgatási pert nem kezdeményezhet.

A Fővárosi Törvényszék végzését Indítványozó 2024. május 14. napján vette át.

III/3. A másodfokú bírósági eljárás

Az Indítványozó fellebbezési jogával élve, jogorvoslatot remélve a Fővárosi Ítéltáblához fordult, kérte az elsőfokú bírósági végzés hatályon kívül helyezését, emellett kezdeményezte, hogy az Air. 128. § (8) bekezdésének Alaptörvény-ellenességének megállapítására irányuló eljárást az Ítéltábla az Alkotmánybíróság előtt indítsa meg.

Az Ítéltábla 3.Kpkf.750.851/2024/4. számú végzésében az Indítványozó fellebbezését elutasította (a végzést F/6 sz. alatt csatoljuk a tisztelt Alkotmánybíróság részére). Mivel az Indítványozó lényegében az Air. 128. § (8) bekezdés Alaptörvény-ellenessége mellett érvelt, ezért a Fővárosi Ítéltábla a Fővárosi Törvényszék végzését helybenhagyta, és nem kezdeményezte az Indítványozó által kért eljárást sem. **A Fővárosi Ítéltábla végzését Indítványozó 2025. január 23. napján vette át.**

A Fővárosi Ítéltábla végzésével szemben Indítványozó a Kp. 112. § (1) bekezdése alapján fellebbezéssel nem élhetett, erre tekintettel Indítványozó a jogorvoslati lehetőségeit kimerítette,

valamint az Air. 128. § (8) bekezdésében foglaltakra tekintettel jogorvoslati lehetőség nem is volt számára biztosítva.

Ezt követően Indítványozónak nem maradt más lehetősége, mint hogy az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés c) és d) pontja alapján a tisztelt Alkotmánybírósághoz alkotmányjogi panasszal forduljon.

IV. Alkotmánybírósági panasz benyújtásának feltételei

IV/1. Az Abtv. 26. § (1) bekezdésének való megfelelés

Az Abtv. 26. § (1) bekezdése alapján alkotmányjogi panasszal az az egyedi ügyben érintett személy vagy szervezet fordulhat az Alkotmánybírósághoz, akinek alaptörvény-ellenes jogszabály alkalmazása folytán az Alaptörvényben biztosított jogának sérelme következett be az ügyében folytatott bírósági eljárás során. A panaszt csak akkor lehet benyújtani, ha az érintett a jogorvoslati lehetőségeit már kimerítette, vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva. Az Abtv. 26. § (1) bekezdése alapján csak olyan jogszabály vizsgálata kérhető, amelyet a bíróság az eljárása során alkalmazott.

Az érdemi bírói döntésre vonatkozó kitéttel kapcsolatosan az Alkotmánybíróság befogadási gyakorlatából megállapítható, hogy elsődlegesen azon döntések esetén van helye az Abtv. 26. § (1) bekezdése alapján alkotmányjogi panasz benyújtásának, ahol az ügy – a jogorvoslati lehetőség kimerítéséből következően – jogerősen lezárult, vagyis a bíróság az ügyet érdemben befejezte [3246/2012. (IX. 28.) AB végzés]. **Jelen alkotmányjogi panasz során az indítványozó minden jogorvoslati lehetőségét kimerítette, a másodfokú bírósági eljárásban hozott végzéssel az ügy jogerősen lezárult, így indítványozó számára jogorvoslati lehetőség nincsen biztosítva.** Erre tekintettel maradéktalanul teljesülnek az Abtv. 26. § (1) bekezdésében foglalt feltételek az indítványozó esetében.

IV/2. Az Abtv. 30. § (1) bekezdésének való megfelelés

Az alkotmányjogi panaszt az Abtv. 30. § (1) bekezdés alapján a sérelmezett döntés kézbesítésétől számított hatvan napon belül lehet (az Alkotmánybíróságnak címezve) írásban benyújtani az elsőfokú bíróságon. A döntés közlésének elmaradása esetén (pl. ha a bíróság nem kézbesítette a sérelmezett döntést az indítványozó vagy jogi képviselője részére) az alkotmányjogi panasz benyújtására nyitva álló határidő a tudomásszerzéstől, vagy az Alaptörvényben biztosított jog sérelmének bekövetkezésétől számított hatvan nap.

Indítványozó a sérelmezett 3.Kpkf.750.851/2024/4. számú másodfokú végzést 2025. január 23. napján vette át, jelen alkotmányjogi panaszt pedig **2025. március 18. napján terjesztette elő** a tisztelt Alkotmánybíróság részére az első fokon eljáró bíróságon keresztül. **Az alkotmányjogi panasz benyújtása tehát az indítványozó részére fennálló hatvan napos határidőben történt meg.**

IV/3. Az Abtv. 55. § (3) bekezdésének való megfelelés

A tisztelt Alkotmánybíróság hivatalvezető-helyettesének hiánypótlási felhívását Indítványozó 2025. május 5. napján vette kézhez, amelyben az Abtv. 55. § (3) bekezdésének értelmében az Indítványozó

részére 30 napos határidő állt rendelkezésre ahhoz, hogy a tisztelt hivatalvezető-helyettes felhívásának megfelelően alkotmányjogi panaszát a felsorolt hiányosságok tekintetében kiegészítse. Indítványozó a tisztelt Alkotmánybírósághoz a megadott határidőn belül, 2025. június 4. napján nyújtja be indítványát, amely a megadott határidő utolsó napja.

IV/4. Az Abtv. 31. §-ának való megfelelés

A kérdéses jogszabályhelyek Alaptörvénnyel való összhangjáról az Alkotmánybíróság mindeddig sem alkotmányjogi panasz, sem bírói kezdeményezés alapján nem hozott döntést, így az Abtv. 31. §-ában foglalt korlátozás sem képezi a panasz előterjesztésének akadályát. Az Alkotmánybíróság eljárásának az sem lenne akadály, ha időközben más eljárásban, például az országgyűlési képviselők egynegyedének indítványa alapján utólagos normakontroll eljárásban döntést hozna, hiszen az Abtv. 31. §-ában foglalt *res iudicata* szabályok csak alkotmányjogi panasz vagy bírói kezdeményezés alapján lefolytatott korábbi eljárásokra korlátozódnak.

V. Jogi érvelés

V/1. Az Abtv. 29. §-ban meghatározott követelmények vizsgálata

Jelen beadvány az Abtv. 29. §-a szerinti alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdést vet fel. Álláspontom szerint az Alkotmánybíróságnak egyértelműen állást kell foglalnia a jelen ügyben, tekintettel arra, hogy az Air. általam sérelmesnek tartott, és jelen panasszal támadott rendelkezése különbséget tesz az egyes adóalanyok között arra tekintettel, hogy az adózók felügyeleti intézkedés iránti kérelmét a felettes adóhatóság visszautasítja, illetve mellőzi - ebben az esetben ugyanis az adózót a felettes adóhatóság „döntés nélkül” értesíti -, vagy abban a felügyeleti intézkedést elrendeli (döntést hoz).

Az Air. 130. § (1) bekezdése alapján ugyanis a véglegessé vált *döntésekkel* szemben Indítványozónak joga lenne közigazgatási pert indítani. Ugyanakkor, mivel a felettes adóhatóság a felügyeleti intézkedést Indítványozó esetében mellőzte, és erről döntés nélkül értesítette Indítványozót, Indítványozó ezzel lényegében elesett az Air. 130. § (1) bekezdésében biztosított perindítástól, amelyre egyébként, ha a felettes adóhatóság döntést hozott volna a felügyeleti intézkedése során, az Indítványozónak minden lehetősége meglelt volna.

Kijelenthető, hogy a közigazgatási szerv által kibocsátott határozat típusa, formája redukálja az Indítványozónak az Alaptörvényben biztosított jogait, ami abban nyilvánul meg, hogy a felügyeleti intézkedés mellőzése esetén az Indítványozó bírósághoz nem fordulhat (Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés), jogorvoslatot az ügyben a továbbiakban nem remélhet (Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés), míg ha a felettes adóhatóság a felügyeleti intézkedést elrendeli, úgy a döntéssel szemben az Air. 130. § (1) bekezdése alapján közigazgatási pert indíthat. Álláspontom szerint mérlegelendő kérdésként merül fel az, hogy az emberi méltóságot sértő önkényes megkülönböztetést valósított-e meg a jogalkotó a támadott szabályozással, sérült-e az Indítványozónak az Alaptörvényben biztosított XV. cikk (1) bekezdése szerinti törvény előtti egyenlőséghez fűződő joga?

V/2. Indokolás az Alaptörvény II) cikk (1) bekezdésének (emberi méltósághoz való jog) sérelme a törvény előtti egyenlőség sérelmére, az általános diszkrimináció-tilalom sérelmére tekintettel (Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdés) kapcsán:

Az Alkotmánybíróság az ember életét és méltóságát egységben szemléli, ami azt jelenti, nem választhatók külön az ember társadalmi és biológiai dimenziójához fűzhető jogok. „Az Alkotmány 54. § (1) bekezdésében garantált emberi méltósághoz fűződő jog tehát nem a személy szubjektumától függő méltóságérzethez kapcsolódik, hanem azt jelenti, hogy a jog az életet az emberi minőséggel együtt ismeri el, és kapcsol ahhoz elidegeníthetetlen jogokat.” [96/2008. (VII. 3.) AB határozat, ABH 2008, 816.] Az Alkotmánybíróság gyakorlata értelmében az emberi méltósághoz való jog – önállóan, az élethez való jogtól elkülönülve – a természetes személyek autonómiáját jelenti, vagyis az önrendelkezésüknek egy olyan, mindenki más rendelkezése alól kivont magja van, amelynél fogva az ember alany marad, s nem válhat eszközzé vagy tárggyá. A méltósághoz való jognak ez a felfogása különbözteti meg az embert a jogi személyektől, amelyek teljesen szabályozás alá vonhatók, nincs érinthetetlen lényegük [64/1991. (XII. 17.) AB határozat, ABH 1991, 64.]

A magyar alkotmánybírósági gyakorlatban – 8/1990. (IV. 23.) AB határozat (ABH 1990, 44.) – az emberi méltósághoz való jog az ún. általános személyiségi jog megnyilvánulása. Az emberi méltósághoz való jog az általános személyiségvédelmi funkciójából eredően további külön nevesített jogokat – részjogosítványokat – is magában foglal, így például az önazonossághoz, az önrendelkezéshez való jogot, az általános cselekvési szabadságot, a magánszféra védelméhez való jogot. Az általános személyiségi jog jellegéből, anyajog mivoltából eredően az emberi méltósághoz való jog olyan szubszidiárius alapjog, amelyre mind az Alkotmánybíróság, mind más bíróságok minden esetben hivatkozhatnak az egyén autonómiájának védelmében, ha az adott tényállásra a konkrét, nevesített alapjogok egyike sem alkalmazható.

Az ember méltóságát, az ember autonómiáját és jogmentes magánszféráját az Alkotmány alapján minden állami hatalomnak kötelessége védeni. Ahogyan arra a 48/1998. (XI. 23.) AB határozat is rámutatott: „Az Alkotmány egyes esetekben nevesíti az intézményvédelmi kötelességeket, másutt nem, előfordul az is, hogy éppen az alanyi jogi oldal marad háttérben; a megfogalmazás és a hangsúlybeli különbségek nem változtatnak azon, hogy az alapjogok egyaránt tartalmazzák a szubjektív jogokat és az objektív, ennél szélesebb állami kötelességeket is” (ABH 1998, 333, 341.). Ez a követelmény az emberi méltóságnak alanyi jogi tartalmat ad, hiszen állami kötelezettséget fogalmaz meg, az államnak az emberrel szembeni kötelezettségét. Az emberi méltóság óvására és védelmére kötelező szabályból eredő alanyi jogi tartalomnak több, jól elkülöníthető jellegzetessége van. Ez az alanyi jogi tartalom egyrészt abban áll, hogy az emberi méltóságnak az illetéktelen állami beavatkozást elhárító funkciója van.

Az emberi méltóság minden tárgyi jog megalkotásánál és alkalmazásánál a legfőbb alkotmányos vezérlő elv, az alkotmányos alapjogok, értékek és kötelezettségek rendszerének a tényleges alapja. Az alapjogoknak anyagi tartalma van, és ez a tartalom az emberi méltóságból ered. Az egyes alapjogokat kifejezetten az emberi méltósággal, mint „anyajoggal” összefüggésben, azzal együtt, arra tekintettel kell értelmezni. Állami beavatkozást megvalósító törvénynek egyensúlyt kell teremtenie a személyek jogmentes magánszféráját védő alapvető jogok és a törvényben megcélzott társadalmi, politikai, gazdasági érdekek között. Ezek egyoldalú, kizárólagos és differenciálatlan

érvényesülésekor alapos okkal lehet hivatkozni az alapvető jogok, végső soron az emberi méltóság védelméhez való jog sérelmére. [Összefoglalóan lásd: 37/2011. (V. 10.) AB határozat].

A XV. cikk (1) és (2) bekezdésével kapcsolatos gyakorlatát az Alkotmánybíróság a 3206/2014. (VII. 21.) AB határozatban a következőképpen foglalta össze: „[a]z Alkotmánybíróság felidézi az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdésében foglalt általános egyenlőségi szabály értelmezése során kimunkált gyakorlatát, amely a jogrend valamennyi szabálya tekintetében azért biztosítja az egyenlően kezelés követelményét, mert **az egyenlőség végső forrása az egyenlő emberi méltóság**. A jogegyenlőség klauzulája a közhatalmat gyakorlók számára tehát azt az alkotmányos parancsot fogalmazza meg, hogy **valamennyi személyt egyenlő méltóságuként kezeljenek, és szempontjaikat egyenlő mércével és méltányossággal mérjék**. Ez a követelmény pedig az egész jogrendre kiterjed, ugyanis a **közhatalmat gyakorlók kötelesek egyenlő elbánást biztosítani a joghatósága alá tartozó minden személy számára**.

Ebből következik, hogy egy adott szabályozás abban az esetben nem felel meg az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdésében foglalt alkotmányos mércének, ha végső soron az emberi méltósághoz fűződő jogot sérti. Vagyis a jogegyenlőség elve nem bármifajta különbségtételt, hanem csupán az emberi méltóságot sértő megkülönböztetéseket tilalmazza. **Alaptörvény-ellenes, vagyis emberi méltóságot sértő megkülönböztetés abban az esetben állapítható meg, ha a különbségtétel önkényes.**

A hátránnyal járó különbségtétel az általános mérce szerint akkor minősül önkényesnek, ha **nincs ésszerű, kellő súlyú alkotmányos indoka**. Ennek ellenőrzéséhez elsődlegesen az intézkedés legitim célját szükséges vizsgálni. Ezen kívül szükséges értékelni egyfelől azt, hogy az intézkedés alkalmas-e a legitim cél eléréséhez, másfelől pedig azt is, hogy az elérni kívánt, legitim cél által kijelölt személyek köre egybeesik-e az intézkedéssel érintett személyek körével. Mindezen szempontok nyújtanak lehetőséget annak eldöntéséhez, hogy egy különbségtétel önkényesnek, ésszerű indokot nélkülözőnek tekinthető-e. {hasonlóan lásd: 42/2012. (XII. 20.) AB határozat, Indokolás [22], [24]–[27], [34]; megerősítette: 23/2013. (IX. 25.) AB határozat, Indokolás [87]}.

Ahogy az Air. 128. § (9) bekezdése kimondja: „[a] felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter a jogszabálysértő döntést megváltoztatja, megsemmisíti, szükség esetén új eljárás lefolytatását rendeli el, vagy az elsőfokú adóhatóságot eljárás lefolytatására utasítja. A felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter **a felügyeleti intézkedésről döntést hoz.**”

Az Air. 128. § (8) értelmében „[a] felettes adóhatóság a felügyeleti intézkedés iránti kérelmet visszautasíthatja, ha a döntés ellen közigazgatási per van folyamatban. A felettes adóhatóság a felügyeleti intézkedést mellőzi, ha jogszabálysértést nem állapít meg. A felügyeleti intézkedés iránti **kérelem visszautasításáról** a felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter, **a felügyeleti intézkedés mellőzéséről** a felettes adóhatóság az adózót **döntés meghozatala nélkül értesíti.**”

Az Air. 128. § (8) bekezdése az Air. 128. § (9) bekezdésével összevetve tehát kijelenthető, hogy a jogalkotó az Air. rendelkezéseinek hivatkozott megfogalmazásával **a szerint differenciál az egyes adózók között, hogy a kérelmüket az adóhatóság felügyeleti intézkedésre alkalmasnak találja, vagy a felügyeleti intézkedést nem rendeli el (visszautasítja, mellőzi).**

Adózóként előre nem tudhatom, hogy a hatóságokhoz, adóigazgatási (közigazgatási) szervekhez benyújtott kérelmeim milyen elbírálás alá esnek majd, abban az egyes adóigazgatási (közigazgatási) szervek milyen határozatot hoznak. Mint jogalany csupán abban bízhatok, hogy a közigazgatási szervek által meghozott határozattal, okirattal, jogi aktussal szemben – amennyiben azt magamra nézve sérelmesnek tartom, vagy úgy gondolom, hogy a közigazgatási szerv jogsértően járt el – bírósághoz fordulhatok. Az Air. 128. § (8) és 128. § (9) bekezdéseire tekintettel azonban az Indítványozónak az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdésében biztosított joga, a törvény előtti egyenlőség elve súlyosan sérült, hiszen az adóigazgatási szerv határozatán múlt, hogy az általa sérelmesnek vélt adóigazgatási határozattal szemben bíróság előtt jogorvoslatot kereshet-e, vagy sem. **A különbségtétellel súlyos hátrány érte Indítványozót, hiszen amiatt, hogy a felettes adóhatóság milyen formában hozott határozatot a kérelméről, elesett a perindításhoz fűződő jogától, miközben az Air. 128. § (9) bekezdésében hozott határozatok esetén ennek nem lenne akadálya.**

A fentieket amiatt is tartom aggályosnak, mivel álláspontom szerint a közigazgatási per lehetőségének biztosításának hiányában azon adózók, akiknek a felügyeleti intézkedés iránti kérelmét visszautasítják vagy mellőzik, olyan széleskörű, pártatlan jogorvoslati lehetőségtől esnek el, amellyel azon adózók, akiknek a felettes adóhatóság a kérelme kapcsán viszont intézkedést hoz, élhetnek.

A fent ismertetett különbségtételnek álláspontom szerint nincs alkotmányos indoka. Ezen különbségtételnek észszerű indokát a jogalkotó nem nevezte meg, a jogalkotó önkényesen tesz különbséget az egyes adózók között. Jelen esetben nem azonosítható az a jogalkotói szándék, de legkevesbé olyan alkotmányosan elfogadható indok (alkotmányos érték vagy más alapjog), ami indokolná, hogy egyes, eljárás alá vont személyek miért élhetnek az Alaptörvényben biztosított, bírósághoz forduláshoz való jogukkal, míg más adóeljárás alá vont személyek pedig nem. Miért függ az egyes adózók Alaptörvénybe foglalt, védett alapjoga az ugyanazon adóigazgatási eljárásban, az adózók által benyújtott kérelemre válaszul hozott közigazgatási határozat típusától? Miért tesz különbséget a jogszabály az egyes adózók között, ha az Alaptörvény mindenki számára biztosítja a törvény előtti egyenlőséget (Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdés)?

Álláspontom szerint nyilvánvaló, hogy **a jogalkotó önkényes különbségtételt valósított meg az Indítványozóval szemben**, ezért kérem a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy állapítsa meg, hogy az Air. 128. § (8) bekezdésének második mondata („*A felügyeleti intézkedés iránti kérelem visszautasításáról a felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter, a felügyeleti intézkedés mellőzéséről a felettes adóhatóság az adózót döntés meghozatala nélkül értesíti.*”) sérti az Alaptörvény II. cikkében foglalt jogomat együtt olvasva az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdésével.

Felmerülhet a tisztelt Alkotmánybíróságban, hogy Indítványozó jogi személyként nem rendelkezhet emberi méltósággal. Rá kívánok mutatni, hogy az Air. 128. § (8) bekezdésének különbségtétele azonban nem azon alapszik, hogy indítványozó jogi személy vagy természetes személy; kizárólag – ahogyan azt fentebb részletesen ismertettem – azon alapszik a különbségtétel, hogy az adóhatóság a felügyeleti intézkedés iránti kérelmet miként bírálja el. Az Alkotmánybíróság gyakorlata egységes abban, hogy az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdése a jogi személyekre is vonatkozik. Az alapjogi gyakorlat a jogegyenlőség követelményét nem kizárólag a természetes személyekre, hanem a jogi személyekre, szervezetekre is irányadónak tartja.

E körben rá kívánok mutatni, hogy "[a]z Alkotmánybíróság gyakorlata szerint a jogegyenlőség követelménye arra vonatkozik, hogy a jognak mindenkit egyenlőként kell kezelnie, azaz a jogalkotás során a jogalkotónak mindegyikük szempontjait azonos körülményekkel, elfogulatlansággal és méltányossággal, az egyéni szempontok azonos mértékű figyelembevételével kell értékelnie [vö. 9/1990. (IV. 25.) AB határozat, ABH 1990, 46, 48.]. (20/2014. (VII. 3.) AB határozat, Indokolás [243]).

Álláspontom szerint a törvény előtti egyenlőség azt is jelenti, hogy az egyes jogalanyokat nem érheti különbség a jogalkotó részéről az alapján, hogy jogi vagy természetes személyek, ha az alapjog nem kizárólagosan az emberi mivolthoz kapcsolódik. Erre tekintettel nem lehet különbség abban, hogy az egyes adózók milyen jogorvoslati lehetőséggel élhetnek az alapján, hogy a jogorvoslatot jogi, vagy természetes személyként igényelnék. Amennyiben jogi és természetes személyek közt ezen minőségük alapján lenne különbség az egyes, nem emberhez fűződő alapjogok gyakorlása körében, úgy az is önkényes különbségtétel lenne a jogalkotó részéről.

V/3. Indokolás az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) sérelmével összefüggésben

Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerint „[m]indenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.”

Az Alkotmánybíróságnak részletesen kimunkált és következetesen alkalmazott gyakorlata van a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés] tartalmát érintően.

Egyik legutóbbi kapcsolódó határozatában az Alkotmánybíróság ismét megerősítette, hogy a „tisztességes eljárás (fair trial) »olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet csupán megítélni. Ezért egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása dacára lehet az eljárás méltánytalan vagy igazságtalan, avagy nem tisztességes.« [6/1998. (III. 11.) AB határozat, ABH 1998, 91, 95]. Ez a jog „nem egy-egy eljárási szabály megsértésének, hanem a bíróság előtti eljárás egészének értékelését, minőségét jelenti [6/1998. (III. 1.) AB határozat, ABH 1998, 91, 95, megerősítette: 36/2013. (XII. 5.) AB határozat, Indokolás [31]; 3/2014. (I. 21.) AB határozat, Indokolás [59] és [73]]. Egyebekben az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében elismert eljárási alapjogot, annak tartalmát és korlátozhatóságát, valamint az abból kibontott részjogosítványok tartalmát és korlátozhatóságát rendszerbe foglalva ismerteti a 3046/2019. (III. 14.) AB határozat (Indokolás [48]–[51]).” [8/2020. (V. 13.) AB határozat, Indokolás [45]]

A tisztességes bírósági eljáráshoz való jog tehát az eljárás egészének a minőségét védi, ami korlátozhatatlan, mert már maga is jogi mérlegelés eredménye. A tartalmát különböző részjogosítványok képezik. Ekként azonosította már az Alkotmánybíróság például „a bírósághoz fordulás jogát {3215/2014. (IX. 22.) AB határozat, Indokolás [11]–[13]}, a tárgyalás nyilvánosságát és a bírósági döntés nyilvános kihirdetését {22/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [49]}, a törvény által létrehozott bíróság független és pártatlan eljárását {21/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [58]}, az észszerű időn belüli eljárást {3024/2016. (II. 23.) AB határozat, Indokolás [15]}, az indokolt bírói döntéshez való jogot {7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [34]}, a fegyverek egyenlőségét {2/2017. (II. 10.) AB határozat, Indokolás [50]}, az igazságszolgáltatás integritásának védelmét {3/2021. (I. 7.) AB határozat, Indokolás [69]}” {3291/2021. (VII. 22.) AB határozat, Indokolás [47]}.

A bírósághoz fordulás jogának az a rendeltetése közigazgatási ügyekben, hogy „a bíróság – erre irányuló megfelelő kérelem esetén – ne csak formálisan, hanem tartalmilag is felülvizsgálhassa a hatósági eljárás és döntés jogszerűségét. A bírósághoz fordulás joga tehát nem a törvényektől oldja el a bíróságot, hanem azt követeli meg, hogy a bíróság megmérhesse a peresített igényeket az alkalmazandó anyagi jog és eljárásjog mércéivel, minden lényeges jogkérdést azonosíthasson és azokban a jog értelmezése útján dönthessen.” {8/2020. (V. 13.) AB határozat, Indokolás [50]}

A fentiekben ismertetett gyakorlat alapján kétségek nélkül megállapítható, hogy a tisztességes bírósági eljáráshoz való jognak a fentiek szerinti tartalommal a részét képezi a **bírósághoz fordulás joga**, a nyilvános tárgyalás tartásának és a személyes megjelenés jogának a biztosítása, valamint a bírósági eljárás függetlenségének és pártatlanságának a követelménye.

Indítványozó bírósághoz fordulás joga egyértelműen sérült akkor, amikor az Air. 128. § (8) bekezdésének második mondata alapján a felettes adóhatóság az indítványozó, mint adózó kérelmét visszautasította. Ahogyan azt fentebb kifejtettem már, az Air. 128. § (9) bekezdése alapján a felettes adóhatóság jogszabálysértést megállapító határozata már döntésnek minősül, pedig ugyanazt a típusú rendkívüli jogorvoslati kérelmet bírálja el. Az adóigazgatási eljárásban hozott határozat típusa, formája miatt tehát indítványozó közigazgatási pert az ügyében nem indíthatott, ugyanakkor, ha az adóhatóság a felügyeleti intézkedés iránti kérelmet nem mellőzi, az indítványozó nem lett volna elzárva a bírósághoz fordulás jogától. Így **Indítványozó el van zárva azon, Alaptörvényben biztosított jogától, hogy a tárgyi, adózási ügyben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, észszerű határidőn belül bírálja el (Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés).**

Álláspontom szerint az adóhatóság Fellebbviteli Igazgatósága lényegében akkor, amikor a felügyeleti intézkedést mellőzte, egy döntést hozott meg, függetlenül attól, hogy ezt formailag „értesítésnek”, „levélnek” nevezzük, vagy más, hasonló jelentésű szinonimával illetjük. Álláspontom szerint súlyosan aggályos, hogy gyakorlatilag egy közigazgatási határozat elnevezése (t.i. döntésként, vagy értesítésként aposztrofálják) az egyes jogalanyokat elzárja az Alaptörvényben megnevezett jogaik érvényesítésétől.

Hivatkozom e körben a Kúria Kfv.35154/2023/7. számú precedensképes határozatára is, amely kifejezetten kimondta, hogy „a jogorvoslati jogosultság nem a közigazgatási szerv határozatából fakad, hanem törvény keletkezteti, illetve alaptörvényi követelmény a jogorvoslat ténylegessége, az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdését és felperesnek e normán alapuló joggyakorlását sérti, a jogalkotó szándékával, a törvényi szabályozással ellentétes a jogorvoslat teljes körűségét nem biztosító hatósági, illetőleg ezt tudomásul vevő bírósági döntés. A jogorvoslati jog teljes körű gyakorolhatóságának sérelme a tisztességes eljáráshoz való alapjogot is sérti.”

A Kúria megnevezett határozata továbbá az alábbi megállapításokat tette: „[46] Az Alkotmánybíróság több [22/2013. (VII. 19.) AB, 3064/2014. (III. 26.) AB, 9/2017. (IV. 18.) AB számú] határozatában foglalkozott a jogorvoslati jog joggal, melyek szerint az olyan alkotmányos alapjog, amely tárgyát tekintve a bírói, illetőleg a hatósági (más közigazgatási) döntésekre terjed ki, tartalmát tekintve pedig azt kívánja meg, hogy valamennyi, az érintett jogát vagy jogos érdekét (helyzetét) érdemben befolyásoló érdemi határozat felülvizsgálata érdekében legyen lehetőség más szervhez, vagy azonos szerv magasabb fórumához fordulni.”

Hivatkozunk továbbá a 11/2019. (III. 29.) AB határozatra is, amely kimondta, hogy: „[11] (...) minden jogorvoslat lényegi, immanens eleme a jogorvoslás lehetősége, hogy a **jogorvoslat formailag és szubsztanciálisan tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát**. A jogorvoslat ténylegességének követelménye az, hogy a jogorvoslati fórum képes legyen a jogsérelem orvoslására, ami két elemet foglal magában: egyrészt, hogy a **jogorvoslati fórumrendszer igénybevételét ne gátolják a jogszabályi előírások, másrészt, hogy milyen a jogorvoslat terjedelme, azaz teljeskörűsége, illetve korlátozottsága**. A hatékony bírói jogvédelem követelménye része a tisztességes bírósági eljáráshoz való jognak. A **jogi szabályozással szemben alkotmányos igény, hogy a perbe vitt jogokról a bíróság érdemben dönthessen**. Önmagában a bírói út igénybevételének formális biztosítása ugyanis nem elegendő az eljárási garanciák teljesedéséhez, hiszen az alkotmányos szabályban előírt garanciák éppen azt a célt szolgálják, hogy azok megtartásával a bíróság a véglegesség igényével hozhasson érdemi döntést. A **tisztességes eljárás alkotmányos követelményrendszerét kielégítő hatékony bírói jogvédelem pedig attól függ, hogy az eljárási szabályok értelmében a bíróság mit vizsgálhat felül.**”

„[12] A közigazgatási határozatok törvényessége bírósági ellenőrzésének szabályozásánál alkotmányos követelmény, hogy a bíróság a perbe vitt jogokat és kötelezettségeket érdemben elbírálhassa. A közigazgatási döntési jogkört meghatározó szabálynak megfelelő szempontot vagy mércét kell tartalmaznia, amely alapján a döntés jogszerűségét a bíróság felülvizsgálhatja. A közigazgatási határozatok törvényességének bírói ellenőrzése tehát alkotmányosan nem korlátozódhat a formális jogszerűség vizsgálatára. Alaptörvény-ellenes az a jogszabály, amely kifejezetten kizárja a jogkérdésen túlmenő bírói felülvizsgálatot, vagy annak a közigazgatási mérlegeléssel szemben olyan kevés teret hagy, hogy az ügy megfelelő alkotmányos garanciák közötti érdemi elbírálásáról nem beszélhetünk. [14/2018. (IX. 27.) AB határozat, 25/2018. (XII. 28.) AB határozat].”

Álláspontom szerint az Air. vitatott rendelkezése egyértelműen nem tesz eleget a tisztelt Alkotmánybíróság által kimunkált követelménynek, miszerint a közigazgatási aktussal szemben a

bírói felülvizsgálat nem lehet túlzottan szűk körű. Az Air. 128. § (8) bekezdésének Indítványozó által alaptörvény-ellenesnek vélt mondata nem biztosítja azt, hogy a felügyeleti intézkedés iránti kérelem visszautasítása vagy mellőzése esetén az alkotmányos garanciák megfelelően érvényesüljenek, hiszen a jogalkotó a mellőzés, illetve visszautasítás esetében a felettes adóhatóság által megküldött értesítést nem nevezi döntésnek, még akkor sem, ha tartalmilag egyébként minden szempontból eleget tesz ennek a kritériumnak, ami álláspontom szerint jogi abszurdum.

V/4. Indokolás az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) sérelmével összefüggésben

Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerint „[m]indenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.”

A jogorvoslathoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés] alkotmánybírói gyakorlata a következők szerint épül fel. Egyrészt már kikristályosodott e jog Alaptörvény által védett tartalma; másrészt folyamatosan körvonalazódik az oltalma alá nem tartozó esetek köre.

A tisztelt Alkotmánybíróság egy korábbi döntése megállapította, hogy a „jogorvoslat elvont alkotmányjogi fogalmát nehéz meghatározni, általában kettős jelentéstartalommal érvényesül: egyrészt **igényérvényesítési lehetőséget**, másrészt **felülbírálathoz való jogot** jelent. A felülbírálathoz való jog szorosan kötődik a bírósági, hatósági, közigazgatási jogorvoslati rendszerhez. Az Alaptörvény ezzel kapcsolatban úgy fogalmaz, hogy »mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely jogát vagy jogos érdekét sérti«. **Ez az alapjog tehát az első döntéshez képest – amelyet eleve feltételez a megfogalmazás, függetlenül attól, hogy az milyen formában jelenik meg – egy második döntéshez való jogot fogalmaz meg.** A különféle eljárási kódexek sokszor saját jogorvoslat-fogalommal dolgoznak; ezek szerint a jogorvoslatnak van egy harmadik jelentése is: az, amit jogorvoslatként az eljárási kódexek meghatároznak. Vagyis **a jogorvoslat kifejezés jelentheti magát azt az eszközt is, amelynek a segítségével az első döntés után a második döntést hozó fórumot használatba lehet venni** (fellebbezés, panasz, kifogás, felfolyamodás, felülvizsgálati kérelem, keresetlevél).” (6/2020. (III. 3.) AB határozat, Indokolás [94])

Az Air. 128. § (8), Air. 128. § (9) és az Air. 130. § (1) rendelkezéseinek együttes értelmezéséből az vezethető le, hogy az Air.-ban szabályozott felügyeleti intézkedés, amelyet az adóhatóság folytat le, két irányba mutathat: vagy visszautasítja és mellőzi a felügyeleti intézkedést a felettes adóhatóság – ekkor nem csak döntést sem hoz a felettes adóhatóság, vagyis hiányzik a jogorvoslati jog immanens részér képező „második döntés” is, de közigazgatási perre sincs lehetőség. Ugyanakkor, ha a felettes adóhatóság felügyeleti intézkedést hoz az Air. 128. § (9) bekezdésének megfelelően, az már döntésnek minősül, és ebben az esetben az Air. 130. § (1) bekezdése a döntéssel szemben az adózók számára biztosítja a közigazgatási perindítás, azaz a bírósághoz fordulás lehetőségét.

A fentebb rögzítettek alapján egyértelmű, hogy maga a jogszabály (Air.) rendelkezik úgy, hogy a felügyeleti intézkedés iránti kérelem visszautasítása vagy mellőzése esetén döntést a felettes adóhatóság nem hoz. **Kijelenthető, hogy az Air. 128. § (8) bekezdésének második mondata miatt a felettes adóhatóság által lefolytatott eljárás (felügyeleti intézkedés) nem, illetve nem minden**

esetben alkalmas jogorvoslati szerepének betöltésére, ugyanis lényegében magából a jogszabály megfogalmazásából következik, hogy az adóhatóság első döntését (amely Indítványozó esetében az adóbírság kiszabása és az adóhátralék megállapítása volt) egy második döntés a felügyeleti intézkedés mellőzése és visszautasítás esetén a felettes adóhatóság részéről nem követi. Indítványozónak súlyosan sérült az Alaptörvény által számára garantált jogorvoslathoz való joga akkor, amikor a jogszabály rendelkezésének értelmében az adóhatóság első döntését második döntés nem követte.

A jogorvoslathoz való jog alanya az alaptörvényi megfogalmazás szerint mindenki, akinek a döntés jogát vagy jogos érdekét sérti. „Az Alkotmánybíróság gyakorlata hangsúlyozta, ez nem jelenti azt, hogy a sérelemnek ténylegesen be kell következnie: a jogorvoslathoz való jogot a jog vagy jogos érdek hipotetikus sérelme alapozza meg. Annak tényleges fennállásáról az eljáró jogorvoslati szerv dönt. »A jogorvoslati út igénybevételének nem előfeltétele továbbá valamely jog – esetleg alapjog – tényleges sérelmének a bekövetkezése, elegendő, ha az érintett megítélése szerint jogát (jogos érdekét) sérti a támadott döntés. A jogorvoslathoz való jog mint alapjog sérelme tehát akként is megvalósulhat, hogy más (alap)jogi sérelem esetleg nem állapítható meg az ügyben {3064/2014. (III. 26.) AB határozat, Indokolás [16]–[17]} « {12/2015. (V. 14.) AB határozat, Indokolás [26]}. » {3111/2021. (IV. 14.) AB határozat, Indokolás [43]}

„A jogorvoslati jog nyújtotta jogvédelem hatékonyságához pedig az szükséges, hogy ténylegesen érvényesüljön és képes legyen a döntés által okozott sérelem orvoslására {22/2013. (VII. 19.) AB határozat, Indokolás [26]}. Minden jogorvoslat lényegi eleme a »jogorvoslás« lehetősége, vagyis a jogorvoslat fogalmilag és szubsztanciálisan tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát {23/1998. (VI. 9.) AB határozat, ABH 1998, 182, 186, megerősítette: 3064/2014. (III. 26.) AB határozat, Indokolás [15] és 14/2015. (V. 13.) AB határozat, Indokolás [29]}. » {18/2020. (VII. 21.) AB határozat, Indokolás [74]}

„Az Alkotmánybíróság értelmezésében az Alaptörvényben biztosított jogorvoslathoz való jog nemcsak a jogorvoslat létezését, hanem a tényleges és a hatékony jogorvoslat lehetőségének a biztosítását követeli meg, így nemcsak abban az esetben állapítható meg az alapjog sérelme, ha a jogorvoslat lehetőségét teljesen kizárták {lásd például 36/2013. (XII. 5.) AB határozat, Indokolás [61]}, hanem akkor is, ha a jogszabályban egyébként biztosított jogorvoslat más okból nem tud ténylegesen és hatékonyan érvényesülni, így például, ha azt a részletszabályok rendelkezései akadályozzák, ezáltal kiüresítik, illetve formálissá teszik a jogorvoslathoz való jogot {14/2015. (V. 26.) AB határozat, Indokolás [31]; 41/1991. (VII. 3.) AB határozat, ABH 1991, 193, 194; 22/1991. (IV. 26.) AB határozat, ABH 1991, 408, 411; 21/1997. (III. 26.) AB határozat, ABH 1997, 103, 105–106}. » {18/2020. (VII. 21.) AB határozat, Indokolás [75]}

Ezekkel összhangban azt is megállapította már az Alkotmánybíróság, hogy az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésébe foglalt jog „lényegi tartalma azt követeli meg a jogalkotótól, hogy a hatóságok vagy bíróságok érdemi, ügydöntő határozatait tekintetében tegye lehetővé a valamely más szervhez, vagy ugyanazon szervezeten belüli magasabb fórumhoz fordulás lehetőségét olyan döntés meghozataláért, amely képes a sérelmezett döntést felülvizsgálni, és a sérelem megállapítása esetén a döntésre visszaható módon a sérelmet orvosolni” {lásd először: 35/2013. (XI. 22.) AB

határozat, Indokolás [16]; lásd még például az egyik legutóbbi határozatban: 13/2021. (IV. 14.) AB határozat, Indokolás [74]]. Nem következik ebből az alapjogból, „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” (3064/2014. (III. 26.) AB határozat, Indokolás [16]).

A jogorvoslathoz való jog hatékony és tényleges felülbírálati lehetőséget követel meg oly módon, hogy az elsőtől különböző szerv vagy ugyanazon szervezeten belüli magasabb fórum által hozandó második döntés képes legyen visszahatni az előző, érdeminek tekintett vagy eljárást befejező döntésre az okozott jogsérelem orvoslása érdekében. Az Alaptörvény nem követeli meg, hogy a jogorvoslatra egynél több alkalommal biztosítsanak lehetőséget a szakjogi eljárási szabályok, és a rendkívüli jogorvoslat igénybevételének a lehetőségére sem teremt jogot, jóllehet **ha a törvényalkotó – széles alkotmányos mozgásterét kihasználva – úgy dönt, hogy többfokozatú rendes jogorvoslati rendszert vezet be, vagy rendkívüli jogorvoslat(ka)t tesz elérhetővé, akkor az ezek lefolytatására irányuló eljárásoknak is meg kell felelniük a jogorvoslati jogból és a tisztességes bírósági eljáráshoz való jogból fakadó követelményeknek, figyelemmel az adott eljárás, illetve eljárási szakasz sajátosságaira**. (3004/2022. (I. 13.) AB határozat, Indokolás [52] – [53]).

Amennyiben a tisztelt Alkotmánybíróság nem osztaná álláspontomat a második döntés fontossága kapcsán, úgy az alábbiakra kívánok rámutatni. Álláspontom szerint a tisztelt Alkotmánybíróság gyakorlata a fentebb ismertetettek szerint egyértelműen abba az irányba mutat, hogy **nem elegendő önmagában a jogorvoslat biztosítása, ha ez a jogorvoslat érdemben nem alkalmas a sérelmezett határozat orvoslására**. A kérelem visszautasítása vagy mellőzése nem alkalmas az okozott sérelem orvoslására, hiszen ilyen esetekben a felettes adóhatóság az Air. 128. § (8) bekezdésére tekintettel döntést nem hoz, vagyis **nem hoz olyan, közigazgatásilag értékelhető aktust, amely érdemben alkalmas lenne a kérelem elbírálására**. Ezt a fajta hiányosságot tudná érdemben orvosolni az, ha az Air. 128. § (8) bekezdésének második mondatával szemben a mellőzés, illetve visszautasítás is döntés formájában jelenne meg, nem csupán értesítésként.

Véleményem szerint – amennyiben a tisztelt Alkotmánybíróság a fenti véleményemet nem osztaná – nem érthető, és alkotmányossági szempontból sem indokolható meg semmilyen más alapjog érvényesülésével a jogalkotó által hozott kettős típusú „jogorvoslati” rendszer, t.i. mellőzés / visszautasítás esetén nincs lehetőségem közigazgatási pert indítani, míg az Air. 128. § (9) bekezdésében meghozott határozat („döntés”) esetében ennek semmi akadálya.

„A jogorvoslathoz való jog alkalmazási hatálya alá azok az esetek tartoznak, amelyeknél két feltétel egyszerre teljesül. Egyrészt az első(fokú) eljárásban a jogorvoslati jog szempontjából érdeminek minősülő vagy eljárást befejező bírósági, hatósági vagy más közigazgatási döntést hoztak. Másrészt az előbbi döntések alanyi jogot vagy konkretizált jogos érdeket sértenek a jogorvoslati kérelem szerint. Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdéséből nem következik kényszerítően, hogy a két feltételnek meg nem felelő esetekben is rendelkezésre álljon hatékony és tényleges rendes jogorvoslati lehetőség. A feltételek teljesülésekor a jogorvoslathoz való jog nem abszolút jogként viselkedik, hanem az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdésének megfelelően arányosan korlátozható.

amennyiben vele egy másik alapvető jog vagy egy alkotmányos érték szükségképpen konkurál.”
(3004/2022. (I. 13.) AB határozat, Indokolás [54]).

Álláspontom szerint a jogorvoslathoz való jog ilyen szintű differenciálása a szükségesség-arányossági teszt próbáját nem állja ki, a jogalkotó önkényesen tett különbségételt az egyes közigazgatási aktusok között a tekintetben, hogy azok egyáltalán döntésnek minősülnek-e, illetve azokkal szemben a bírósághoz fordulás joga biztosított-e. A jogalkotó ezáltal olyan, aránytalan, más alkotmányos értékekkel nem indokolható, egyenlőtlen jogorvoslati rendszert hozott létre, amely egyfelől képtelen betölteni érdemben jogorvoslati szerepét, másfelől ami miatt az Indítványozó nem élhetett sem az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében, sem ugyanezen cikk (7) bekezdésében biztosított jogaival. **Indítványozó alapjogai teljes mértékben, előre meg nem jósolható, kiszámíthatatlan módon sérültek az adóhatóság által meghozott közigazgatási aktustól függően, ami álláspontom szerint a jogbiztonság követelményével is ellentétes.** Az Indítványozó alappal bízhatott abban, hogy amennyiben magára nézve az adóhatóság adóbírságot meghozó határozatát sérelmesnek tartja, úgy valamilyen jogorvoslati fórum részére nyitva áll. A felügyeleti intézkedés mellőzése miatt azonban jogorvoslati, második döntést nem kapott az ügyében, és ezen döntés hiánya elzárta attól is, hogy közigazgatási pert indítson, amely egyértelműen sérti **Indítványozónak az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdésével biztosított törvény előtti egyenlőség elvét, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes eljáráshoz és bírósághoz fordulás jogát, és az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerinti jogorvoslati jogát is.**

Megjegyzem, amennyiben rendszeressé, vagy általánossá válik az, hogy az Air. 128. § (8) bekezdésére tekintettel a felügyeleti intézkedést mellőzik az egyes adóhatóságok, úgy az nagyszámú jogalany tisztességes eljáráshoz és bírósághoz fordulás jogát sértheti, hiszen az adóhatóságnak így egy olyan szabály van a kezében, amelynek révén elérhető, hogy az egyes jogalanyok az ügyükben érdemi felülvizsgálathoz ne jussanak, jogorvoslattal ne élhessenek. Aggályosnak tartom, ha adózási ügyekben kizárólag egy másik, ugyan fellebbviteli, de adóhatósági szervhez lehet jogorvoslatért fordulni, amely ráadásul jogorvoslati funkcióját nem is képes betölteni. A jogalanyok alkotmányos jogainak védelme mindenképpen megkövetelné, hogy a bíróságok pártatlan, független szervként felülbírálhassák azon adóhatósági értesítéseket, amelyek a felügyeleti intézkedés mellőzésének tárgyában születtek. **A „döntés”, mint jogi definíció Air. 128. § (8) bekezdésébe foglalt korlátozása Alaptörvény-ellenesen szűkíti a jogalanyok, így Indítványozó alkotmányos jogait.**

A fentiek alapján az Air. 128. § (8) bekezdésének második mondata, amely a felügyeleti intézkedés mellőzését értesítésként, és nem döntésként nevezi meg, nem alkalmas a jogorvoslati funkció biztosítására, és kifejezetten kizárja a felügyeleti intézkedés mellőzésének, vagy visszautasításának bírói felülvizsgálatát, amely sérti Indítványozó alkotmányos jogait. Ezáltal kijelenthető, hogy az Air. 128. § (8) bekezdésének második mondata megvalósítja az Indítványozó Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti bírósághoz fordulás jogának, valamint az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerinti jogorvoslathoz való jognak a sérelmét.

V/5. Indokolás az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésének és az Alaptörvény 25. cikk (2) bekezdésének sérelmével összefüggésben

Amennyiben a felügyeleti intézkedés mellőzése az Air. 128. § (8) bekezdésének második mondata alapján nem minősül döntésnek, úgy azt a hatóság elvileg indokolni sem lenne köteles. Meglehetősen aggályosnak tartom azt a jogi jelenséget, hogy a felügyeleti intézkedés mellőzése – elviekben – mindenféle különösebb indoklás nélkül közölhető a jogalannyal, aki így teljes mértékben el van zárva annak lehetőségétől, hogy a mellőzést jogi vagy ténybeli indokok alapján vitassa. Ugyanakkor, ha a felügyeleti intézkedés elrendelés mellett dönt az adóhatóság, akkor máris nem csak, hogy az adóhatóságnak indokolnia kell az intézkedés során meghozott döntését, de a jogalany még bírósághoz is fordulhat, ha a felügyeleti intézkedéssel nem ért egyet. Látható, hogy az egyes jogalanyok és így Indítványozó Alaptörvényben biztosított alkotmányos jogainak gyakorlása gyakorlatilag az adóhatóság pozitív – elrendelés -, vagy negatív – mellőzés - választától függ. Mellőzés esetén az adóhatóságnak az adózó felügyeleti intézkedésre vonatkozó kérelmére adott választát, a mellőzést indokolni nem kell, az adózó a mellőzéssel szemben jogorvoslatért bírósághoz nem fordulhat.

A tisztességes eljárás (fair trial) a polgárok egyik legfontosabb joga. Bármilyen anyagi jogi jogosultságot is biztosítsanak ugyanis az alkotmányok vagy a törvények, ezek kikényszerítése csak akkor lehetséges, **ha az arra rendelt jogalkalmazó szervek, végső soron a független bíróságok ténylegesen biztosítják az érvényesülésüket.** Az „Útmutató az Alaptörvényhez” (Kiss Barnabás, 2023, ORAC Kiadó Kft.) e joggal kapcsolatban az alábbiakat tartalmazza:

„A cikk (1) bekezdése a tisztességes eljáráshoz való jogról rendelkezik, amely mindenkit megillet bármely hatóság előtt folyó ügyében. **A hatóság fogalmába tágabb értelemben minden jogalkalmazó szerv beletartozik, így a közigazgatási szervek mellett a bíróságok is.** (...) Ugyanakkor a tisztességes hatósági eljáráshoz hozzátartozik a hatékony jogorvoslati jog, amely generálisan a XXVIII. cikk (7) bekezdésében jelenik meg. Ily módon a két cikk kiegészíti egymást.”

Ahogy azt a 25/2020 (XII. 2.) AB határozata kimondta: „jogállami keretek között a "tisztességes" (fair, méltányos, kiegyensúlyozott) karakter minden közhatalom erejével felruházott eljárással szemben követelmény. Ezért a sajátosságok figyelembevétele mellett, de a hatósági eljárásban is megfelelő módon és tartalommal meg kell jelennie a fair eljárás alkotmányjogi követelményeinek, amelyeket az alapjogi jogalanyisággal rendelkező ügyfeleknek alanyi jogként, végső fokon alapjogként ki kell tudni kényszeríteni. E jogok érvényesíthetősége a hatóság működésének körlátja, jogszerű eljárásának pedig alaptörvényi mércéje. Ezen jogállami követelménynek a megnyilvánulása az, hogy az Alaptörvény XXIV. cikke önállóan, az ügyintézés alapjogaként ismeri el a fair hatósági eljáráshoz való jogot.”

A közigazgatási eljárás szabályai I. - Ákr. - Az általános közigazgatási rendtartás magyarázata szerint:

„Elengedhetetlen, hogy az ügyek elintézése során a közigazgatás az Alaptörvénynek megfelelő, az ügyfelek jogait és jogos érdekeit garantáló, magas színvonalú, korszerű, az eljárások gyors lezárását és az időszerűséget biztosító, hatékony, átlátható és kiszámítható működéséhez szükséges hatósági eljárásjogi keretek között járjon el. (...) **A közigazgatási eljárás egyik, talán legfontosabb funkciója a jogvédelem, az ügyfelek érdekeinek és jogainak biztosítása, az állami szervek "önkényétől"**

való megóvása, valamint ezzel egyidejűleg a közérdek érvényre juttatása. (...) Míg a közigazgatási eljárásjogi és anyagi jogi szabályok hagyományosan igen differenciált eszközrendszerrel szorítják rá az ügyfeleket a jogkövető magatartásra, és ha ezt mégis elmulasztanák, vagy akár csak vonakodnának kötelezettségeiknek eleget tenni, a hatóságok azt eszközeik teljes tárházát segítségül hívva kikényszerítik, önmaguk mulasztásával szemben azonban igencsak elnézőek. (...) **A jogállammal szemben támasztott alapvető elvárás, hogy a jogrendszer önmagára vonatkozó szabályai feltétlenül érvényesüljenek** [lsd.: 11/1992. (III. 5.) AB határozat III. 3.], vagyis alkotmányos követelmény az is, hogy az eljárási szabályokat a hatóságok is betartsák.”

A fentiek alapján nyilvánvaló, hogy az Air. 128. § (8) bekezdésének második mondata a jogalkotói szándéknak sem felel meg, hiszen az nem biztosítja a jogalanyok teljes körű jogvédelmét, nem képes a tisztességes eljáráshoz való jogot biztosítani, márpedig a tisztelt Alkotmánybíróság gyakorlatának értelmében, ahogy fentebb részletesen kifejtettem, ez elvárás volna.

Fentiekből kifolyólag az Air. 128. § (8) bekezdésének második mondata egyértelműen sérti az Indítványozó tisztességes hatósági ügyintézéshez való jogát (Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés), hiszen az adóhatóság a mellőzést még csak indokolni sem köteles.

Fenti okfejtésemből logikusan következik, hogy ha a felügyeleti intézkedés mellőzéséről hozott adóhatósági döntést a jogszabály kiemeli a döntések közül, akkor a bíróságok ezen közigazgatási határozatok törvényességét sem vizsgálhatják. **Azzal a jogi megoldással, hogy a felügyeleti intézkedés mellőzéséről hozott határozatot az Air. 128. § (8) bekezdése kiemeli a döntések köréből, duplán is jogfosztó helyzetet eredményezett az Indítványozó számára, hiszen nem csak, hogy az Indítványozó jogorvoslattal sem élhetett a mellőzésről szóló értesítéssel szemben, de még csak ezen értesítés törvényessége sem vizsgálható független, pártatlan bíróság előtt, így megvalósul az Alaptörvény 25. cikk (2) bekezdésének sérelme is.**

A fentiek alapján Indítványozó kéri a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy tekintettel arra, hogy álláspontja szerint az Air. 128. § (8) bekezdésének második mondata Alaptörvény-ellenes, az Air. 128. § (8) bekezdésének második mondatát semmisítse meg!

V. Záró rendelkezések

1. Hatáskör

A tisztelt Alkotmánybíróság hatáskörét az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés c) és d) pontjára, és az Abtv. 26. § (1) bekezdésére és az Abtv. 27. § (1) bekezdéseire alapítom.

2. Indítványozó egyéb nyilatkozatai

Indítványozó a jogorvoslati jogait kimerítette, illetve jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva.

Indítványozó az Abtv. 52. § (5) bekezdésére és 57. § (1a) bekezdésére, valamint az Alkotmánybíróság ügyrendjéről szóló 1001/2013 (II. 27.) Tü. határozat 36. § (2) bekezdésére tekintettel úgy nyilatkozik, hogy **az alkotmányjogi panasz indítványában szereplő személyes adatai nyilvánosságra hozatalához Indítványozó nem járul hozzá.** Az Abtv. 57. § (1a) bekezdése és 68. §-a alapján nem

járulok hozzá ahhoz, hogy az Alkotmánybíróság indítványom teljes egészében nyilvánosságra hozza.

Az ügyben nincs folyamatban felülvizsgálati eljárás a Kúria előtt, illetve Indítványozó nem kezdeményezett perújítást (jogorvoslatot a törvényesség érdekében) az ügyben.

3. Mellékletek:

- F/1. sz. melléklet: Meghatalmazás
- F/2. sz. melléklet: NAV határozat
- F/3. sz. melléklet: Felügyeleti intézkedés iránti kérelem
- F/4. sz. melléklet: Felügyeleti intézkedés mellőzéséről szóló értesítés
- F/5. sz. melléklet: Fővárosi Törvényszék végzése
- F/6. sz. melléklet: Fővárosi Ítéltábla végzése

Budapest, 2025. június 4.

Tisztelettel:

Dr. Póth
Antal