

## AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3334/2019. (XII. 6.) AB HATÁROZATA

### alkotmányjogi panasz elutasításáról

Az Alkotmánybíróság teljes ülése alkotmányjogi panasz tárgyában – *dr. Horváth Attila, dr. Juhász Imre és dr. Salamon László* alkotmánybírók párhuzamos indokolásával – meghozta a következő

#### h a t á r o z a t o t:

1. Az Alkotmánybíróság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 143. § (1) bekezdésének második mondata alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszokat elutasítja.
2. Az Alkotmánybíróság a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 38.Kpk.45.853/2017/2., 38.Kpk.45.854/2017/2. és 38.Kpk.45.855/2017/2. számú végzései alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszokat visszautasítja.
3. Az Alkotmánybíróság a postai szolgáltatásokról szóló 2012. évi CLIX. törvény 40. § (11) bekezdése ellen előterjesztett alkotmányjogi panaszokat visszautasítja.
4. Az Alkotmánybíróság a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 40.Kpk.45.241/2017/2. számú végzésével összefüggésben előterjesztett, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 143. § (1) bekezdésének második mondata alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszeljárást megszünteti.

#### I n d o k o l á s

##### I.

- [1] 1.1. Az indítványozó jogi személy (a továbbiakban: indítványozó) jogi képviselője (Réti, Antall, Várszegi és Társai Ügyvédi Iroda) útján az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 26. § (1) bekezdése és 27. §-a alapján 2017. július 7-én alkotmányjogi panaszt terjesztett elő a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 40.Kpk.45.241/2017/2. számú végzése és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 143. § (1) bekezdése második mondata ellen, azok alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését vagy alkotmányos követelmény megállapítását kérve.
- [2] Az indítványozó álláspontja szerint a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság végzése valamint a régi Art. 143. § (1) bekezdésének második mondata ellentétes az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdéseivel, a 25. cikk (2) bekezdés *b*) pontjával, a 28. cikkel, valamint a XIII. cikk (1) bekezdésével. Az indítványozó indítványát az időközben az ügyében érdemben hozott Kfv.I.35.594/2016/24. számú kúriai ítéletre tekintettel kiegészítette.
- [3] Az indítványozó alkotmányjogi panaszának alapjául szolgáló alapügyben a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a 2009. tört. évre, 2010. és 2011. évekre vonatkozóan valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést tartott az indítványozó-nél.

- [4] Az alkotmányjogi panasz tárgya nem az indítványozó1-gyel szembeni alapügyben született bírói ítélet, hanem az alapügyben indított adóhatósági eljárásban az indítványozó1 vagyona elrendelt ideiglenes biztosítási intézkedést elbíráló adóhatósági végzéssel szemben benyújtott, az indítványozó felülvizsgálati kérelmét érdemi vizsgálat nélkül elutasító, a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által hozott 40.Kpk.45.241/2017. számú végzés (a továbbiakban: Végzés1) és az ezen Végzés1 meghozatala során alkalmazott régi Art. 143. § (1) bekezdésének második mondata. Megjegyzendő, hogy az indítványozó1 az alapügyben időközben meghozott kúriai ítélet ellen is alkotmányjogi panasszal élt IV/0061/2018. ügyszám alatt. A jelen alkotmányjogi panasz tehát nem érinti az ügy érdemét, annak tárgya az indítványozó1-gyel szemben elrendelt ideiglenes biztosítási intézkedéshez igazodik.
- [5] Az alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésére a megismételt, jelenleg is folyamatban lévő ellenőrzési eljárás során került sor a régi Art. 5. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 29/A. § (1) bekezdése alapján a 2016. augusztus 9-én kelt, 2413093743. számú végzéssel (a továbbiakban: elsőfokú adóhatósági végzés) az ellenőrzés során várhatóan megállapításra kerülő pénzkövetelés biztosítására, mindösszesen 22.635.000.000 Ft összegben. Az indítványozó1 arról tájékoztatta az Alkotmánybíróságot, hogy az adóhatóság 2017. december 1-jén kelt döntésével a 2016. augusztus 9-én kelt, 2413093743. számú végzéssel elrendelt ideiglenes biztosítási intézkedést megszüntette és a lefoglalt vagyontárgyakat a foglalás hatálya alól feloldotta.
- [6] Az indítványozó1 szerint az ideiglenes biztosítási intézkedés megszüntetésétől függetlenül továbbra is érdemben szükséges dönteni az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésének jogszerűségéről/jogszerűtlenségéről, mivel ezen kérdésnek további jogi következményei lehetnek, ezért álláspontja szerint nem állnak fenn az Abtv. 59. §-a és az Ügyrend 67. §-a szerinti okafofogyottság feltételei.
- [7] Az ideiglenes biztosítási intézkedésként pénzkövetelés biztosítását elrendelő végzéssel szemben az indítványozó1 ügyvezetője végrehajtási kifogást terjesztett elő, amelyet a NAV Fellebbviteli Igazgatóságának Igazgatója (a továbbiakban: másodfokú adóhatóság) bírált el akként, hogy 2016. október 11-én kelt 21.54048939. számú végzésével az indokolás megváltoztatásával az elsőfokú adóhatósági végzést helybenhagyta.
- [8] A végrehajtási kifogást elutasító végzés ellen az indítványozó1 törvényes képviselője fellebbezést terjesztett elő, amely alapján eljárva a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Vezetője a 2017. január 12-én kelt, 2160592246. számú végzésével a másodfokú adóhatóság végzését helybenhagyta.
- [9] Az indítványozó1 a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Vezetőjének a 2017. január 12-én kelt, 2160592246. számú végzésének (a továbbiakban: másodfokú adóhatósági végzés) bírósági felülvizsgálatát kezdeményezte. Az indítványozó1 felülvizsgálati kérelmében hivatkozott az Európai Unió Alapjogi Chartájának (a továbbiakban: Alapjogi Charta) 47. cikkére, valamint az Emberi Jogok és Alapvető Szabadságok Védelméről szóló Európai Egyezmény (a továbbiakban: EJE) 6. cikk 1. pontjára és az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésére.
- [10] Az indítványozó1 hivatkozott továbbá a 20/2015. (VI. 16.) AB határozatra is azzal összefüggésben, hogy a jogorvoslathoz való jog gyakorlása során kivételes esetben érdemi határozatnak minősülhetnek a nem ügydöntő közigazgatási határozatok is.
- [11] Az indítványozó1 felülvizsgálati kérelme szerint a vitatott adóhatósági döntés egyértelműen sérti a tulajdonhoz való jogát, ezért az polgári jogot érint, ezáltal alapjogi szempontból is érdemi döntésnek minősül, így a régi Art.-nak a végzések bírósági felülvizsgálatának kizárására vonatkozó rendelkezése a jogalkotó célja, illetve az Alaptörvény értelmében nem értelmezhető úgy, hogy kizárná a döntés bírósági felülvizsgálatát.
- [12] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a Végzés1-ben az indítványozó1 felülvizsgálati kérelmét érdemi vizsgálat nélkül elutasította. A bíróság végzése indokolásában utalt arra, hogy a régi Art. 143. § (1) bekezdésének utolsó mondata alapján a másodfokú adóhatósági végzéssel szemben nincs helye bírósági felülvizsgálatnak. A bíróság az indítványozó1-nek az uniós jogszabályokra és az Alaptörvényre hivatkozásaival kapcsolatban leszögezte, hogy az adóhatóság vitatott ideiglenes biztosítási intézkedése olyan eljárási cselekmény, amely nem igényel az ügy érdemében hozott határozatot, ezáltal az adóhatóság a rá vonatkozó jogszabályoknak megfelelően végzés formában hozhatta csak meg a döntését.
- [13] A bíróság szerint az indítványozó1-nek lehetősége volt jogorvoslati jogával élni, azonban a közigazgatási eljáráson belüli jogorvoslati lehetőségeket meghaladó bírói felülvizsgálatra jogszabály nem jogosítja fel a bíróságot. A bíróság szerint a 20/2015. (VI. 16.) AB határozatban vizsgált jogkérdés és tényállás a jelen ügytől teljesen

eltérő, továbbá az adóhatósági eljárás által okozott károkkal kapcsolatban az indítványozó1 polgári bírósághoz fordulhat.

- [14] 1.2. A másik jogi személy indítványozó (a továbbiakban: indítványozó2) jogi képviselője (Réti, Antall, Várszegi és Társai Ügyvédi Iroda) útján az Abtv. 26. § (1) bekezdése és 27. §-a alapján 2017. október 30-án alkotmányjogi panaszt terjesztett elő a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 38.Kpk.45.853/2017/2. számú végzése és a régi Art. 143. § (1) bekezdésének második mondata, valamint a postai szolgáltatásokról szóló 2012. évi CLIX. törvény (a továbbiakban: Postatv.) 40. § (11) bekezdése ellen, azok alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését vagy alkotmányos követelmény megállapítását kérve.
- [15] Az indítványozó2 álláspontja szerint a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság végzése, valamint a régi Art. 143. § (1) bekezdésének második mondata és a Postav. 40. § (11) bekezdése ellentétes az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésével, valamint a XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdéseivel, illetve a XXIV. cikk (1) bekezdésével.
- [16] Az alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló alapügyben a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a 2011. szeptember hónapra vonatkozóan általános forgalmi adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést tartott az indítványozó2-nél. Az elsőfokú adóhatóság határozatában az indítványozó2 terhére 287.968.000 Ft adókülönbötetet állapított meg, amelyből 287.968.000 Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek minősített, amely után 143.984.000 Ft adóbírságot szabott ki.
- [17] Az indítványozó2 2017. november 23-án érkezett további két alkotmányjogi panaszt terjesztett elő a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 38.Kpk.45.854/2017/2. számú, valamint a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 38.Kpk.45.855/2017/2. számú végzéseivel összefüggésben az Abtv. 27. §-a alapján a bírői döntések, illetve a régi Art. 143. § (1) bekezdésének utolsó mondata és a Postav. 40. § (11) bekezdése ellen.
- [18] Az indítványozó2 által előterjesztett három alkotmányjogi panasz tartalmában azonos, közöttük az a különbség érdemben, hogy az egyes ügyekben az adóhatóság utólagos ellenőrzése más időszakokat (2011. szeptember, 2012. április, 2012. május) érintett.
- [19] Az indítványozó2-nek a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 38.Kpk.45.854/2017/2. számú végzésével összefüggésben előterjesztett alkotmányjogi panasa alapjául szolgáló alapügyben az elsőfokú adóhatóság a 2012. április hónapra vonatkozóan általános forgalmi adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, pénzüsszeg kiutalása előtti ellenőrzést tartott az indítványozó2-nél. Az elsőfokú adóhatóság új eljárás keretében határozatában az indítványozó2 terhére 229.722.000 Ft adókülönbötetet állapított meg, amelyből 229.722.000 Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek minősített, amely után 114.861.000 Ft adóbírságot szabott ki.
- [20] Az indítványozó2-nek a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 38.Kpk.45.855/2017/2. számú végzéseivel összefüggésben előterjesztett alkotmányjogi panasa alapjául szolgáló adóügyben az elsőfokú adóhatóság 2012. május hónapra vonatkozóan általános forgalmi adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, pénzüsszeg kiutalása előtti ellenőrzést tartott az indítványozó2-nél. Az elsőfokú adóhatóság új eljárás keretében határozatában az indítványozó2 terhére 28.900.000 Ft adókülönbötetet állapított meg, amelyből 28.900.000 Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek minősített, amely után 14.450.000 Ft adóbírságot szabott ki.
- [21] Az indítványozó2 mindhárom ügyében az elsőfokú adóhatóság döntése ellen fellebbezést terjesztett elő, amelyet az elsőfokú adóhatóság annak elkészttségére tekintettel a régi Art. 136. § (6) bekezdése alapján érdemi vizsgálat nélkül elutasított, melyet a másodfokú adóhatóság helyben hagyott. Az indítványozó2 ezen másodfokú, a fellebbezéseit érdemi vizsgálat nélkül elutasító adóhatósági döntésekkel (a támadott adóhatósági döntések száma: 2188040293., 2188040314., 218804336. számú végzések) szemben kezdeményezett bírósági felülvizsgálatot, majd ezen bírői döntések vonatkozásában nyújtotta be alkotmányjogi panaszait.
- [22] Az indítványozó2 a fellebbezési határidő elmulasztása miatt igazolási kérelmet terjesztett elő, amelyet az elsőfokú adóhatóság a Ket. 66. § (2) bekezdése alapján külön végzéseivel szintén elutasított, amelyek ellen az indítványozó2 fellebbezést nyújtott be, és amelyek vonatkozásában a másodfokú adóhatóság helyben hagyta az elsőfokú adóhatósági végzést. Ezen másodfokú adóhatósági végzések csak az igazolási kérelmeket utasítják el (az adóhatósági végzések száma: 2188039622., 2188039600., 2188039589.), azonban az indítványozó2 nem ezen végzéseket támadta meg bíróság előtt, így az alkotmányjogi panaszait nem ezen végzések vonatkozásában nyújtotta be.
- [23] Az indítványozó2 a fellebbezését érdemi vizsgálat nélkül elutasító elsőfokú döntések ellen is fellebbezéssel élt, amelyek tekintetében a másodfokú adóhatóság az elsőfokú döntést helyben hagyta. Az indítványozó2 ezen másodfokú végzésekkel szemben kezdeményezett bírósági felülvizsgálatot.

- [24] Az indítványozó a bírósági felülvizsgálat iránti kérelmeiben kérte a másodfokú adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését és a fellebbezés érdemi elbírálására kötelezését, eljárási költség megállapítása mellett, valamint kérte a felek meghallgatását, a folyamatban lévő nemperes eljárásokkal történő egyesítését és az Európai Bíróság előzetes döntéshozatali eljárásának kezdeményezését.
- [25] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 38.Kpk.45.853/2017/2. (a továbbiakban: Végzés2), 38.Kpk.45.854/2017/2. (a továbbiakban: Végzés3) valamint 38.Kpk.45.855/2017/2. számú (a továbbiakban: Végzés4) végzéseivel az indítványozó bírósági felülvizsgálat iránti kérelmeit érdemi vizsgálat nélkül elutasította.
- [26] Indokolásában arra hivatkozott, hogy a régi Art. 143. § (1) bekezdésének utolsó mondata értelmében az adóhatóság a fellebbezés érdemi vizsgálat nélküli elutasítása tárgyában hozott másodfokú végzésével szemben nincs helye bírósági felülvizsgálatnak, ezért a 2005. évi XVII. törvény (a továbbiakban: Knp.) 4. §-a alapján alkalmazandó polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: régi Pp.) 332/A. § a) pontja szerint a bíróság a 130. § alkalmazása során a felülvizsgálati kérelmet elutasítja különösen akkor, ha olyan közigazgatási döntés bírósági felülvizsgálatát kéri, amelynek bírósági felülvizsgálatát törvény kizárja. Mindezekre tekintettel a bíróság az indítványozó bírósági felülvizsgálat iránti kérelmeit a régi Pp. 332/A. § a) pontja alapján érdemi vizsgálat nélkül elutasította.
- [27] 1.3. Az indítványozó alkotmányjogi panaszában a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által hozott Végzés1 és a régi Art. 143. § (1) bekezdésének második mondata alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését, valamint alkotmányos követelmény megállapítását kérte, mert azok ellentétesek az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdésével, a 25. cikk (2) bekezdés b) pontjával, a 28. cikkel, valamint a XIII. cikk (1) bekezdésével.
- [28] Az indítványozó alkotmányjogi panaszában előadta, hogy az ideiglenes biztosítási intézkedés számára gyakorlatilag azt jelenti, hogy még a jogerős adóhatósági határozat meghozatalát megelőzően az adóhatóság a társaság vagyontárgyait lefoglalta és bankszámláit zárta. Mivel az adóhatóság által megjelölt követelés összege 22.635.000.000 Ft, a foglalások és zárolások gyakorlatilag a társaság teljes vagyonára kiterjednek: üzletrészekre, egy nagy értékű *know-how-ra*, *domain* nevek, követelésekre, rendkívül nagy értékű ingatlanokra, köztük az Andrassy úton található egyik áruházi épületre, gépjárművekre, valamint az összes pénzforgalmi számlára.
- [29] Az indítványozó kifogásolta, hogy az ideiglenes biztosítási intézkedés hatálya alatt vagyontárgyakat elidegeníteni, megterhelni nem jogosult, pénzkövetelése az adóhatóság által vezetett végrehajtói letéti számlára folynak be, a bankszámláiról kifizetéseket nem tud teljesíteni. Az indítványozó előadta, hogy a teljes vagyona 2013. október 8-a óta áll folyamatos foglalás, zárolás alatt, mivel elsőként ezen a napon került elrendelésre a társasággal szemben ideiglenes biztosítási intézkedés, azonban a bíróság az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte, ezért az eredetileg elrendelt ideiglenes biztosítási intézkedés feloldásra került, majd ezzel egyidejűleg a megismételt eljárás keretében újból elrendelésre került. Következésképpen a kifogásolt adóhatósági végzés már a második alkalommal megismételt adóhatósági eljárás során született.
- [30] Az indítványozó alkotmányjogi panaszában kifejtette, hogy a végzések elleni bírói felülvizsgálat tilalmát az egyes adótörvények módosításáról szóló 2007. évi CXXVI. törvény (a továbbiakban: Módosító Törvény) 204. §-a vezette be azzal, hogy megállapította a régi Art. 143. § (1) bekezdésének szövegét.
- [31] Az indítványozó szerint a Módosító Törvény indokolásából az következik, hogy a jogalkotói szándék az eljárási kérdésekben született végzések elleni bírói felülvizsgálati lehetőség kizárására irányult, azonban az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzés nem eljárásjogi tartalmú, hanem a régi Art. 123. § (1) bekezdése alapján az adózó jogait és kötelezettségét megállapító döntés, hiszen jelentős mértékben korlátozza, illetve kizárja az indítványozó tulajdonában lévő dolgok feletti rendelkezési jogot, ezáltal érdemi döntésnek minősül.
- [32] Az indítványozó szerint ezen értelmezés felel meg az Alaptörvény 28. cikkében foglalt, cél szerinti értelmezés követelményének. Az indítványozó a 20/2015. (VI. 16.) AB határozat és a 9/2013. (III. 6.) AB határozat alapján arra hivatkozott, hogy a jogorvoslathoz való jog gyakorlása szempontjából érdemi döntésnek minősülhet nem ügydöntő közigazgatási döntés is, továbbá a jogorvoslathoz való alapvető jog szempontjából valamely döntés ügydöntő volta a tételes jogok által ilyenek tartott döntésekhez képest viszonylagos.
- [33] Az indítványozó kifogásolta továbbá, hogy az ideiglenes biztosítási intézkedés alapjául szolgáló egyetlen irat egy ún. revizori feljegyzés volt, amelyet az elsőfokú adóhatóság nem bocsájtott az indítványozó rendelkezésére, így nem állapítható meg, hogy az elsőfokú adóhatóság pontosan milyen körülményeket és szempontokat vizsgált és a követelés összege milyen módon került megállapításra.

- [34] Az indítványozó szerint az adóigazgatási eljárás keretein belül ezen jogszabályi környezet mellett nem érvényesülhet hatékony jogorvoslat. Az indítványozó szerint az ideiglenes biztosítási intézkedésre irányadó régi Art.-ban rögzített szabályozás a jogbiztonság, azon belül is a normavilágosság szempontjából számos kivetnivalót hagy maga után, nem tartalmazza a tulajdonjog korlátozásával kapcsolatos arányos garanciákat sem, az adózó alapjogait kellő súllyal figyelembe vevő, alkotmányos kontrollt biztosító jogorvoslatra az adóigazgatási eljárásban nincs mód, amellett, hogy a vitatott ideiglenes biztosítási intézkedés az indítványozó teljes vagyont érinti, a működését évekre ellehetetleníti, ezzel helyrehozhatatlan károkat okozva az indítványozónak.
- [35] Az indítványozó előadta, hogy a régi Art. 5. § (2b) bekezdése értelmében az adóhatóság a Ket. szerinti ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelése esetén a régi Art. biztosítási intézkedésre vonatkozó rendelkezéseit alkalmazza, azonban ezen rendelkezés alapján nem világos, hogy az ideiglenes biztosítási intézkedést a régi Art. vagy a Ket. szabályai szerint kell elrendelni.
- [36] Az indítványozó szerint ez a jogbiztonságot súlyosan sérti, hiszen a Ket. 29/A. §-a szerint az ideiglenes biztosítási intézkedés akkor rendelhető el, ha a kötelezettség későbbi teljesítése ténylegesen veszélyben van, míg a régi Art. biztosítási intézkedésre vonatkozó szabályai szerint az adóhatóságnak a későbbi kielégítés veszélyeztetettségét elegendő valószínűsíteni, továbbá a régi Art. 149. § (1) bekezdése értelmében nem kell alkalmazni a Ket. 29/A. § (1) bekezdésében előírt 5 napos határidő megtartását.
- [37] Az indítványozó szerint az Alapjogi Charta 51. cikk (1) bekezdéséből következően az Alkotmánybíróságnak abban az esetben szükséges figyelemmel lennie a Charta rendelkezéseire, amennyiben az előtte fekvő ügy uniós jog végrehajtásához kapcsolódik és az uniós jogrendben biztosított alapvető jogokat is alkalmazni kell a C-617/10. számú *Akerberg Fransson* ügyben 2013. február 26-án hozott ítélet 19. és 21. pontjai alapján.
- [38] Az indítványozó szerint az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében rögzített együttműködés elvéből az következik, hogy a tagállamok bíróságainak feladata a jogalanyok számára az uniós jogból eredő jogok bírói védelmének a biztosítása. Az indítványozó szerint az EUSZ 19. cikk (1) bekezdése előírja, hogy a tagállamok megteremtik azokat a jogorvoslati lehetőségeket, amelyek az uniós jog által szabályozott területeken a hatékony bírói jogvédelem biztosításához szükségesek.
- [39] Az indítványozó álláspontja szerint az ideiglenes biztosítási intézkedésnek és ezen végzés elleni jogorvoslati eljárás során született Végzés1-nek a célja egy esetleges általános forgalmi adó tartozás mint jövőbeli követelés megfizetésének a biztosítása, ennek megfelelően a Végzés1 a HÉA-Irányelv 273. cikkének, valamint az EUSZ 4. cikkének (3) bekezdése, 19. cikkének (1) bekezdése, az EUMSZ. 325. cikkének, vagyis az uniós jognak a végrehajtását szolgálta.
- [40] Mindezekre tekintettel az indítványozó szerint a Végzés1 kapcsán az Alapjogi Charta által biztosított alapvető jogok, így a tulajdonhoz való jog, a hatékony jogorvoslatihoz való jog és a bírósághoz fordulás joga is alkalmazandók. Az indítványozó hivatkozása szerint az adóhatóság által az eljárás során végrehajtott, az adózó polgári jogait és kötelezettségeit érintő intézkedés törvényességét érintő jogvita már polgári jogi természetű jogot érint és így az EJEE 6. cikk 1. pontjának hatálya alá tartozik.
- [41] Az indítványozó álláspontja szerint a régi Art. 143. § (1) bekezdésének második mondata formálisan elzárja a bírói jogorvoslati úttól, azonban nem állapítható meg olyan jogszerű cél, amely a bírói felülvizsgálat kizártságát indokolná, de még ha ilyen jogszerű cél igazolható is lenne, minden kétséget kizáróan sérül az arányosság követelménye, hiszen az indítványozó létét veszélyeztető és a tulajdonhoz való jogát súlyosan korlátozó intézkedés ellen nem képes törvény által létrehozott, független és pártatlan bíróság előtt, tisztességes eljárás keretében lefolytatott felülvizsgálati eljárást kezdeményezni.
- [42] Az indítványozó hivatkozott az EJEB-nek az EJEE 13. cikkéhez kapcsolódó joggyakorlatára, amely szerint nem minősül hatékonynak a jogorvoslat, ha a konkrét sérelmezett helyzet orvoslására nem alkalmas, mert az emberi jogi sérelem vizsgálatáig az eljáró bíróságok formai okokból el sem jutnak.
- [43] Az indítványozó indítvány-kiegészítésében kiemelte, hogy a társaság teljes vagyona 2013. október 8-a óta állt folyamatos foglalás, zárolás alatt. Az indítványozó előadta, hogy a jelen ügy érdemében hozott jogerős ítélet hatására az adóhatóság új eljárást indított vele szemben, ezért az eredetileg elrendelt ideiglenes biztosítási intézkedést ugyan az adóhatóság 2016. augusztus 9-én feloldotta, azonban bizonyos vagyontárgyak esetében a feloldással egyidejűleg, ugyanezen a napon, illetve bizonyos vagyontárgyak esetében közel egyidejűleg, pár nap eltéréssel azonban az indítványozó későbbi értesítésével, változatlanul újra elrendelte vele szemben 22.635.000.000 Ft összegre.
- [44] Az indítványozó indítvány-kiegészítésében a probléma rendszerszintű kiterjedtségére kívánt rávilágítani, amelynek kapcsán azt is kifogásolta, hogy az indítványozó cégcsoportjához tartozó cégekkel szemben indított

adóigazgatási eljárások során is ideiglenes biztosítási intézkedést rendelt el az adóhatóság és valamennyi esetben azok továbbra is fennállnak az eljárás státuszától függően.

- [45] Az indítványozó arra is hivatkozott, hogy a régi Art.-ot felváltó törvényjavaslat 130. § (1) bekezdése arról tanúskodik, hogy a jogalkotó a jövőre nézve azt kívánja biztosítani az adóigazgatási eljárásokban, amelyekre a jelen alkotmányjogi panasz is irányul.
- [46] Az indítványozó kifejtette, hogy álláspontja szerint a magyar szabályozás nem tekinthető arányos korlátozásnak, hiszen az indítványozó-*et* teljes mértékben elzárja, azaz megfosztja a sérelmes döntés törvény által létrehozott, független és pártatlan bíróság általi, tisztességes eljárás keretében való felülvizsgálatának és a jogsérelem hatékony orvoslásának lehetőségétől.
- [47] Álláspontja szerint az indítványozó-*nek* az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésében és az EJEE első kiegészítő jegyzőkönyvének 1. cikkében biztosított tulajdonhoz való jogát érintő adóhatósági végzéssel szemben nem áll rendelkezésre hatékony jogorvoslati lehetőség, mert (i) az indítványozó az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzéssel szemben fellebbezéssel nem, csak végrehajtási kifogással élhetett, amelyet a NAV Fellebbviteli Igazgatósága elutasított, (ii) ezen elutasító döntéssel szemben fellebbezést terjesztett elő, amelyet ugyanazon szervezetrendszer felettes szerve, a NAV Központi Irányítás Vezetője elutasított a végrehajtási kifogást elutasító végzés helybenhagyásával, (iii) az indítványozó bírósági felülvizsgálatot kezdeményezett, azonban a bíróság érdemben nem vizsgálta felülvizsgálati kérelmét, mert (iv) a magyar jogrendszer nemcsak törvényi szinten, hanem bírói gyakorlat szintjén is kizárja a hatékony jogorvoslat lehetőségét.
- [48] Az indítványozó kifogásolta, hogy az ideiglenes biztosítási intézkedést meghozó adóhatósági szerv, illetve a végrehajtási kifogást első-, illetve másodfokon elbíráló adóhatósági szervek nem függetlenek a végrehajtó hatalomtól, továbbá a hierarchikusan felépülő, egyszemélyi vezetés alatt álló központi államigazgatási szerveknél meghatározó szerepet kap az utasítási rendszer.
- [49] Mindezekre tekintettel az indítványozó szerint az adóhatóság közjogi helyzetéből fakadóan az ideiglenes biztosítási intézkedéssel szemben előterjesztett végrehajtási kifogás kérdésében, így az ideiglenes biztosítási intézkedés jogszerűségéről eleve nem független és pártatlan bíróság döntött. Az indítványozó előadta, hogy a Ket. 109. § (1) bekezdése alapján, amennyiben az indítványozó ügyében ezen jogszabályhely alkalmazható lett volna, lehetővé vált volna a bírósági felülvizsgálat az önállóan fellebbezhető végzésekkel szemben, amilyen a Ket. 98. § (3) bekezdése alapján az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzés is.
- [50] Az indítványozó szerint az új adóigazgatási szabályok alapján is van lehetőség az ideiglenes biztosítási intézkedés tárgyában bírósági felülvizsgálatot kezdeményezni, álláspontja szerint a régi Art. 143. § (1) bekezdésében rögzített tilalom egy olyan jogalkotási hiba, amely jelen esetben az indítványozó Alaptörvényben és az EJEE-ben biztosított alapjogainak súlyos megsértéséhez vezet.
- [51] Az indítványozó kérelme – a Végzés1 és az Art. 143. § (1) bekezdése utolsó mondatának alaptörvény-ellenessége megállapításán és megsemmisítésén túlmenően – vagylagosan egyrészt arra irányult, hogy az Alkotmánybíróság az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése, valamint a XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdése alapján a régi Art. 143. § (1) bekezdésének alkalmazása körében állapítsa meg alkotmányos követelményként, hogy az adóhatóság az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzéssel szemben előterjesztett végrehajtási kifogást jogerősen elbíráló adóhatósági döntése olyan, az adózó tulajdonjogát érintő érdemi határozatnak minősül, amellyel szemben bírói felülvizsgálatnak van helye.
- [52] Másrészt az indítványozó kérelme arra irányult, hogy az Alkotmánybíróság állapítsa meg a régi Art. 143. § (1) bekezdése utolsó mondatának alaptörvény-ellenességét és semmisítse meg azt, amelynek következtében az adóhatósági végzések bírósági felülvizsgálatára a Ket. 109. § (1) bekezdésében foglalt általános közigazgatási szabályok lesznek irányadók, mivel a régi Art. 136. § (3) bekezdés *h*) pontja alapján a végrehajtási kifogást elbíráló végzéssel szemben önálló fellebbezésnek van helye, így a Ket. 109. § (1) bekezdése alapján megnyílik a bírósági felülvizsgálat lehetősége. Az indítványozó szerint nyilvánvaló ugyanakkor, hogy az EJEB, az EUB és az alkotmánybírósági gyakorlat alapján megállapítható olyan célszerűségi hivatkozás, amely nem teszi lehetővé valamennyi végrehajtási kifogást elbíráló másodfokú végzéssel szembeni bírósági felülvizsgálatot.
- [53] Az indítványozó szerint az új adóigazgatási törvényjavaslat alapján megállapítható, hogy a jogalkotó felismerte, hogy az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelése nem pusztán egy eljárási cselekmény, amellyel szemben végrehajtási kifogásnak van helye, hanem egy, az adózó jogait lényegesen korlátozó közigazgatási aktus, amellyel szemben fellebbezésnek, majd bírósági felülvizsgálatnak van helye.

- [54] 1.4. Az indítványozó három alkotmányjogi panaszában a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által hozott Végzés2, Végzés3 valamint Végzés4 és a régi Art. 143. § (1) bekezdésének második mondata, valamint a Postatv. 40. § (11) bekezdése alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését, illetőleg alkotmányos követelmény megállapítását kérte. Az indítványozó kérte a másodfokú és az elsőfokú adóhatósági végzések alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését is.
- [55] Az indítványozó előadta, hogy a 2012. április és a 2012. május időszakok vonatkozásában két további eljárás van folyamatban, amelyek esetében ugyanúgy fellebbezéssel, bírósági felülvizsgálati kérelemmel és alkotmányjogi panasszal élt, és kérte, hogy az Alkotmánybíróság az Abtv. 58. § (2) bekezdése alapján egyesítse az ügyeket.
- [56] Az indítványozó szerint a bíróság érdemi vizsgálat nélküli elutasítása kizárólag a régi Art. 143. § (1) bekezdése utolsó mondatán alapul, amely az indítványozó szerint arra tekintettel alaptörvény-ellenes, hogy teljesen kizárja a tisztességes bírósági tárgyaláshoz való jog és a hatékony jogorvoslathoz való jog érvényesülését. Ezen túlmenően az indítványozó szerint alaptörvény-ellenes a Postatv. 40. § (11) bekezdése, amelyre vele szemben az adóhatóság hivatkozott, amely szerint csak azon adózói beadványokat tekinti időben előterjesztettnek az adóhatóság, amelyeket az egyetemes postai szolgáltató útján terjesztenek elő, ellenkező esetben a postára adás napjához fűződő joghatásokat nem ismeri el.
- [57] Az indítványozó a régi Art. 143. § (1) bekezdés utolsó mondatát, valamint a Végzés2-t, a Végzés3-at, a Végzés4-et érintően előadta, hogy az érdemi vizsgálat nélküli elutasítás nem egy olyan eljárásjogi tartalmú döntés, amellyel szemben indokolt, célszerű, szükséges és arányos a bírói felülvizsgálat lehetőségének kizárása. Az indítványozó a 20/2015. (VI. 16.) AB határozat és a 35/2013. (XI. 22.) AB határozat alapján kiemelte, hogy kivételes esetben a nem ügydöntő közigazgatási határozatok érdemi határozatnak minősülhetnek, ezáltal bírósági felülvizsgálattal támadhatók a hatékony jogorvoslathoz való jog gyakorlása érdekében.
- [58] Az indítványozó az Alapjogi Charta 47. cikkében foglalt hatékony jogorvoslathoz való jogra és az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése és 19. cikk (1) bekezdése szerinti, az uniós jogból eredő jogok bírói védelmének biztosítására is hivatkozott. Az indítványozó álláspontja szerint az EJEE 6. és 13. cikke is alkalmazandó a jelen ügyre, mivel az indítványozó polgári jogait és kötelezettségeit érinti, valamint az adóbírság érdemi voltára tekintettel az EJEE 6. cikk büntetőjogi fordulata is alkalmazható.
- [59] Az indítványozó hivatkozása szerint esetében a bíróságok pusztán azért nem vizsgálhatják az adóhatóság döntéseinek jogszabálysértő jellegét, mert azokat a nemzeti jogszabályok végzés formájában rendelik meghozni függetlenül a döntés tartalmától és az esetleges jogsértés súlyától és mértékétől. Az indítványozó hangsúlyozta, hogy az adóhatóság végzései mindösszesen 819.885.000 Ft tulajdonától fosztotta meg, ezért az EJEE 13. cikkéhez kapcsolódó joggyakorlat is figyelembe veendő az ügyben.
- [60] Az indítványozó álláspontja szerint az első- és a másodfokú adóhatóság nem tekinthető egymástól illetve a végrehajtó hatalomtól függetlennek, továbbá a hierarchikusan felépülő, egyszemélyi vezetés alatt álló központi államigazgatási szerveknél meghatározó szerepet kap az utasítási rendszer.
- [61] Az indítványozó hivatkozása szerint a Ket. 109. § (1) bekezdése a régi Art.-tal szemben olyan végzésekkel szemben is lehetővé teszi a bírósági felülvizsgálatot, amelyek önállóan fellebbezhetőek. Az indítványozó szerint a régi Art. 143. § (1) bekezdése utolsó mondatának alkotmánybírói megsemmisítése esetén az adóhatósági végzések bírósági felülvizsgálatára a Ket. 109. § (1) bekezdése szerinti általános közigazgatási szabályok lennének irányadók.
- [62] Az indítványozó kifejtette, hogy a Végzés2, a Végzés3 és a Végzés4 nemcsak azért alapjogsértő, mert a bíróság a régi Art. 143. § (1) bekezdése alapján érdemi vizsgálat nélkül elutasította a felülvizsgálati kérelmét, hanem azért is, mert a bíróság az érdemi vizsgálat mellőzésével nem orvosolhatta az adóhatóságok által megvalósított alaptörvény-ellenességet és alapjogsérelmeket.
- [63] Mindezekre tekintettel a Végzés2, a Végzés3 és a Végzés4 sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdését, XXIV. cikk (1) bekezdését, valamint ezekkel összhangban az EJEE 13. cikkét és az Alapjogi Charta 47. cikkét.
- [64] Az indítványozó a Postatv. 40. § (11) bekezdését érintően előadta, hogy álláspontja szerint a fellebbezése elbírálására irányadó eljárási szabályok nem szűkítik le a jogorvoslati jog határidőben történő gyakorlását az egyetemes postai szolgáltatóra. Az indítványozó hivatkozása szerint a Ket. 65. § (4) bekezdése alapján „a postán küldött beadvány és megkeresés előterjesztési ideje a postára adás napja”, nem pedig „az egyetemes postai szolgáltatón keresztül küldött beadvány előterjesztési ideje az egyetemes postai szolgáltatónak kézbesítésre történő átadás.”

- [65] Az indítványozó hangsúlyozta, hogy a jelen ügyben a Postatv. 40. § (11) bekezdésének és a kapcsolódó jogszabályok túlzottan formalista értelmezése és alkalmazása okozza az Alaptörvényben és az EJEE-ben biztosított jogainak sérelmét. Az indítványozó hangsúlyozta, hogy a Ket. nem definiálja a posta fogalmát, nem szűkíti azt le az egyetemes postai szolgáltatóként kijelölt Magyar Posta Zrt.-re. A Postatv. 2. § 36. pontja szerint a postai szolgáltató definíciója postai szolgáltatást nyújtó gazdálkodó szervezet, a 3. § (1) bekezdése alapján a DHL pedig olyan postai szolgáltató, amely szerepel az NMHH postai szolgáltatókról vezetett nyilvántartásában.
- [66] Az indítványozó szerint az adóhatóság által alkalmazott formalizmus abban nyilvánul meg, hogy az adóhatóság értelmezése szerint „postára adás” alatt kizárólag az állami tulajdonú, egyetlen egyetemes postai szolgáltató, a Magyar Posta útján való postára adást kell érteni. Az indítványozó kiemelte, hogy a postai szolgáltatónak minősülő DHL útján adta postára fellebbezését, és az adóhatóság értelmezésében emiatt a határidő utolsó napján postára adott fellebbezése az adóhatóság értelmezésében nem minősül határidőben előterjesztett fellebbezésnek, mivel a fellebbezés kézbesítése nem aznap, hanem másnap, a határidő leteltét követő napon történt meg.
- [67] Az indítványozó kifogásolta azt is, hogy a jogorvoslati kioktatás sem tartalmazott a Magyar Posta kizárólagosságára vonatkozó utalást. Az indítványozó álláspontja szerint a DHL mint postai szolgáltató útján postára adott fellebbezést elkésztettek nyilvánítani azon az alapon, hogy a szolgáltató nem a Magyar Posta volt, az adóhatóság részéről olyan túlzott formalizmus, amely sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésében, a XXVIII. cikk (7) bekezdésében valamint az EJEE 6. cikk 1. bekezdésében és a 13. cikkében foglaltakat. Az indítványozó hivatkozása szerint a Fővárosi Ítéletábla egy másik ügyben hozott, 14.Gpkf.43.300/2014/2. számú végzésében elfogadta, hogy a DHL útján feladott küldemény határidőben postára adott küldeménynek minősül. Az indítványozó szerint az adóhatóság közjogi helyzetéből adódóan az elkésztés kérdésében eleve nem független és pártatlan bíróság döntött.
- [68] Az indítványozó a Postatv. 40. § (11) bekezdését érintően hangsúlyozta, hogy az Európai Unió a 3. számú Postai Irányelv megalkotásával (2008) a teljes postai liberalizáció mellett foglalt állást, amelynek értelmében Magyarország 2012. december 31-ig volt köteles végrehajtani az irányelv rendelkezéseit.
- [69] A Postai Irányelv 8. cikkének harmadik fordulata alapján a 7. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamok arra vonatkozó jogát, hogy nemzeti jogszabályaik szerint megszervezzék a bírósági vagy közigazgatási eljárások során igénybe vett ajánlott postai szolgáltatásokat. Az irányelv 20. preambulumbekkezdése értelmében közrendi és közbiztonsági okokból a tagállamok jogosultak kijelölni a bírósági vagy közigazgatási eljárások során igénybe vett ajánlott postai küldemények továbbításáért felelősöket.
- [70] Az indítványozó szerint e rendelkezések nem érintik a tagállam kötelezettségét, hogy liberalizálja a postai szolgáltatások piacát, amelynek keretében egyenlő hozzáférést biztosítson a postai szolgáltatásokhoz, illetve ne tegyen indokolatlan különbséget az egyes postai szolgáltatók között. Az indítványozó hangsúlyozta, hogy a DHL által kiállított igazoló szelvény ugyanúgy alkalmas a feladás tényének és időpontjának az igazolására, ezért az egyetemes postai szolgáltató e tekintetben nem nyújt többlétszolgáltatást.
- [71] Az indítványozó szerint az irányelv alapján az ajánlott küldemények feladásával kapcsolatos postai szolgáltatást szabályozhatta volna a hivatkozott körben a jogalkotó, ehhez képest a „feladás utólagos igazolását lehetővé tevő postai szolgáltatás” tágabb fogalom, másrészt az indítványozó szerint az irányelv arra nem adott felhatalmazást, hogy a tagállami jogalkotó meghatározza a hatóságoknak továbbított beadványokhoz fűződő joghatályt, hanem kifejezetten az ajánlott küldemények továbbításáért felelős személyek kijelölését tette lehetővé.
- [72] Az indítványozó szerint az adóhatóság az uniós jog megfelelő alkalmazásával nem juthatott volna olyan következtetésre, amely a jogorvoslati jog gyakorlása körében kizárja az egyébként nem vitásan engedélyes postai szolgáltatónak minősülő DHL útján továbbított küldeményt az érvényesen és határidőben gyakorolt fellebbezési jog vonatkozásában.
- [73] Az indítványozó ezzel összefüggésben kérte, hogy az Alkotmánybíróság állapítsa meg, hogy a Postatv. 40. § (11) bekezdésének alkalmazása során az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből, valamint a XXVIII. cikk (7) bekezdéséből fakadó alkotmányos követelmény, hogy az abban foglalt kötelezettség címzettjei kizárólagosan a közigazgatás és az igazságszolgáltatás szervei.
- [74] 1.5. Az ügyben az igazságügyi miniszter észrevételeket terjesztett elő.



## II.

[75] 1. Magyarország Alaptörvényének az egyesített alkotmányjogi panaszokban felhívott rendelkezései:

„B) cikk (1) Magyarország független, demokratikus jogállam.”

„XIII. cikk (1) Mindenkinek joga van a tulajdonhoz és az örökléshez. A tulajdon társadalmi felelősséggel jár.”

„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 (1) Mindenkinek 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.

[...]

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

„25. cikk (2) A közigazgatási bíróságok döntenek közigazgatási jogvitákban és törvényben meghatározott egyéb ügyben.”

„28. cikk A bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik. A jogszabályok céljának megállapítása során elsősorban a jogszabály preambulumát, illetve a jogszabály megalkotására vagy módosítására irányuló javaslat indokolását kell figyelembe venni. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak.”

[76] 2. Az egyesített alkotmányjogi panaszokban felhívott 2017. december 31-ig hatályos régi Art. indítványokkal érintett rendelkezései:

„5. § (2b) Az adóhatóság a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló törvény szerinti ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelése esetén e törvény biztosítási intézkedésre vonatkozó rendelkezéseit alkalmazza. Adóügyekben az ideiglenes biztosítási intézkedés a határozat jogerőre emelkedésével nem veszti hatályát.”

„123. § Az adóhatóság az adóügy érdemében határozattal, az eljárás során eldöntendő egyéb kérdésben végzéssel dönt. Az adóügy érdeméhez tartozik minden, az adókötelezettséget érintő, az adózó, az adó megfizetésére kötelezett személy jogát, kötelezettségét megállapító döntés. A nyilvántartás vezetésével kapcsolatos hatósági eljárásban – ideértve a kiutalási és az átvezetési kérelem elbírálását is –, ha e törvény másként nem rendelkezik, az adóhatóság csak abban az esetben hoz határozatot, ha az adózó kérelmét nem teljesíti. Határozatnak minősül a fizetési meghagyás is.”

„136. § (2) A határozathozatalt megelőző eljárás során hozott végzés csak a határozat ellen benyújtott fellebbezésben támadható meg, kivéve, ha az önálló fellebbezést e törvény megengedi.

(3) Önálló fellebbezésnek van helye az első fokon hozott,

[...]

c) a kérelmet érdemi vizsgálat nélkül elutasító,

d) a bevallás, a bejelentés és a fellebbezés határidejének elmulasztásával kapcsolatban benyújtott igazolási kérelmet elutasító,

[...]

h) a végrehajtási kifogást elbíráló, végzés ellen.”

„143. § (1) Az adóhatóság másodfokú jogerős határozatát – a fizetési könnyítés engedélyezése tárgyában hozott, illetőleg az elsőfokú határozat megsemmisítését elrendelő határozat kivételével – a bíróság az adózó kérelmére jogszabálysértés esetén megváltoztatja vagy hatályon kívül helyezi, és ha szükséges, az adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasítja. Az adóhatóság másodfokú végzésével szemben nincs helye bírósági felülvizsgálatnak.”

„149. § (1) Amennyiben valószínűsíthető, hogy a követelés későbbi kielégítése veszélyben van, az adóhatóság biztosítási intézkedésként végzéssel elrendeli a pénzkövetelés biztosítását.

[...]

(5) A biztosítási intézkedést elrendelő végzés ellen végrehajtási kifogásnak van helye, amelynek a végzés végrehajtására nincs halasztó hatálya.

(6) A biztosítási intézkedést elrendelő végzés alapján foganatosított végrehajtási cselekményeket a végrehajtási eljárás megindítása után nem kell megismételni. A végrehajtási eljárás alapjául szolgáló határozat (végzés) megsemmisítése esetén a biztosítási intézkedést meg kell szüntetni.

(7) A biztosítási intézkedést elrendelő végzés végrehajtása során elvégzett foglalás hatálya kiterjed a végrehajtási eljárásra is.”

[77] 3. Az egyesített alkotmányjogi panaszokban felhívott Postatv. indítványokkal érintett rendelkezése:

„40. § (11) Amennyiben jogszabály a közigazgatás és az igazságszolgáltatás szervei eljárásában valamely postai küldemény meghatározott időpontig vagy időpontban történő postára adásához a határidőben teljesítettség jogkövetkezményét fűzi, úgy ennek a kötelezettségnek az egyetemes postai szolgáltató által nyújtott, legalább a feladás utólagos igazolását lehetővé tevő postai szolgáltatás igénybevételével lehet eleget tenni.”

### III.

[78] 1. Az Alkotmánybíróság az Abtv. 56. § (1) bekezdése értelmében elsőként az alkotmányjogi panasz befogadhatósága törvényi feltételeinek fennállását vizsgálta meg. A panaszt akkor lehet befogadni, ha az megfelel a törvényben előírt formai és tartalmi követelményeknek, különösen az Abtv. 26–27. és 29–31. §-aiban foglalt feltételeknek. Ezekon kívül az Abtv. 52. § (1) bekezdése értelmében az indítványnak határozott kérelmet kell tartalmaznia. A kérelem akkor határozott, ha megfelel az Abtv. 52. § (1b) bekezdés a)–f) pontjaiban foglalt kritériumoknak.

[79] Az indítványozó1 jogi képviselője a támadott Végzés1-et 2017. május 8-án vette kézhez, alkotmányjogi panaszát 2017. július 7-én személyesen nyújtotta be a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz, így a panasz határidőben előterjesztettnek minősül. Az indítványozó2 jogi képviselője a támadott Végzés2-t, Végzés3-at és Végzés4-et 2017. augusztus 31-én vette kézhez, alkotmányjogi panaszait 2017. október 30-án személyesen nyújtotta be a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz, így a panaszok határidőben előterjesztettnek minősülnek. Az indítványozó1 és az indítványozó2 az alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló közigazgatási nemperes eljárásokban kérelmezőként szerepeltek, így érintettségük fennáll.

[80] Elsőként annak vizsgálata szükséges, hogy az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdése szerinti hatáskör-korlátozás nem zárja-e ki az alkotmányossági vizsgálatot, tekintettel arra, hogy az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontja alapján az alkotmányjogi panasz elbírálása során is felvetődhet a hatáskör-korlátozás. Az Alkotmánybíróság a 22/2013. (VII. 19.) AB határozatában – értelmezve az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdés második mondatát – megállapította, hogy az eljárási természetű felülvizsgálat a pénzügyi tárgyú törvények esetében is lehetséges, a hatáskör-korlátozás a tartalmi vizsgálatra vonatkozik {Indokolás [8], lásd még: 20/2015. (VI. 16.) AB határozat}. A jelen egyesített ügyben a bíróságok által értelmezett régi Art. 143. § (2) bekezdésének utolsó mondata eljárási szabály, nem tekinthető az adófizetési kötelezettségre vonatkozó anyagi jogi szabálynak, ezért jelen esetben a bírósági végzésekkel szemben benyújtott Abtv. 26. § (1) bekezdése és a 27. §-a szerinti alkotmányjogi panasz érdemi vizsgálatának nem képezi akadályát az Alkotmánybíróság hatáskörének korlátozása az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdése alapján.

[81] 2. Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az indítványozó1 alkotmányjogi panasz az Abtv. 59. §-a és az Ügyrend 67. § (2) bekezdés e) pontja alapján arra tekintettel okafogyott, hogy az adóhatóság a megismételt

eljárásban utóbb megszüntette az indítványozó1-gyel szemben elrendelt ideiglenes biztosítási intézkedést, ezért az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszeljárást az indítványozó1 vonatkozásában megszüntette.

- [82] 3. Az Abtv. 27. §-ának *a)* és *b)* pontjai értelmében az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *d)* pontja alapján alaptörvény-ellenes bírói döntéssel szemben az egyedi ügyben érintett személy vagy szervezet alkotmányjogi panasszal fordulhat az Alkotmánybírósághoz, ha az ügy érdemében hozott döntés vagy a bírósági eljárást befejező döntés az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogát sérti, és az indítványozó jogorvoslati lehetőségeit már kimerítette, vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva.
- [83] Az alkotmányjogi panasszal támadható döntések körét az Abtv. nem határozza meg taxatívén, ezért az Alkotmánybíróságnak a konkrét ügy egyedi körülményeire tekintettel, esetről-esetre kell megvizsgálnia, hogy az Abtv. 27. §-a szerinti alkotmányjogi panasszal támadott bírósági döntés az Abtv. tárgyi hatálya alá tartozik-e, azaz az ügy érdemében hozott, vagy a bírósági eljárást befejező döntésnek minősül-e {3364/2018. (XI. 28.) AB végzés, Indokolás [21]; 3002/2014. (I. 24.) AB végzés, Indokolás [13]–[18]; 3168/2018. (V. 16.) AB végzés, Indokolás [43]–[47]}.
- [84] Az Alkotmánybíróság utal arra, hogy a közigazgatási jogvita nem önálló eljárás, hanem a közigazgatási hatósági eljárást követő jogorvoslati szakasz. Következésképpen az ügy a hatósági eljárásban keletkezik, arról elsősorban a hatóság dönt, a bírósági eljárás csak ennek a hatósági döntésnek a felülvizsgálatát jelenti. Az Alkotmánybíróság amikor tehát a bíróság ítéletének (vagy végzésének) érdemi és ügydöntő jellegét vizsgálja, akkor annak van jelentősége, hogy az eredeti, tehát a hatóság előtt keletkezett ügyet és ott folytatott eljárást lezárja-e.
- [85] A hatósági eljárásban hozott hatósági döntések – mind a korábbi Ket. szabályozás, mind a jelenleg hatályos általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (Ákr.) alapján – anyagi jogi szempontból lehetnek érdemi döntések, azaz a hatósági ügyben felmerült kérdést érdemben megválaszolók, ilyen a határozat, illetve a nem érdemi döntések, amely körbe a végzések tartoznak. Eljárásjogi szempontból a döntések lehetnek ügydöntők, ilyen a határozat és bizonyos végzések, például a megszüntetés, vagy nem ügydöntők, ilyen az összes többi, a hatósági eljárás során meghozott végzés. Az Alkotmánybíróság mindezek alapján megállapította, hogy nem érdemi és nem ügydöntő a fellebbezést érdemi vizsgálat nélkül elutasító hatósági végzés.
- [86] Mindezek alapján az Alkotmánybíróság a Végzés2, Végzés3 és Végzés4 vonatkozásában megállapította, hogy azok nem tekinthetők az ügy érdemében hozott döntéseknek, ezért az indítványozó2 az Abtv. 27. §-ára alapított alkotmányjogi panaszait az Abtv. 64. § *a)* pontja alapján visszautasította.
- [87] 4. Az Alkotmánybíróság ezt követően az Abtv. 26. §-a alapján előterjesztett indítványelemek vizsgálatát végezte el.
- [88] Az Abtv. 26. § (1) bekezdésének *a)* és *b)* pontjai értelmében az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *c)* pontja alapján az Alkotmánybírósághoz fordulhat az egyedi ügyben érintett személy, ha az ügyben folytatott bírósági eljárásban alaptörvény-ellenes jogszabály alkalmazása folytán az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogának sérelme következett be, és az indítványozó jogorvoslati lehetőségeit már kimerítette, vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva.
- [89] Az Alkotmánybíróság a jelen ügyben figyelemmel volt arra, hogy 2018. január 1-jén hatályba lépett a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.), amely kódexjelleggel, rendszerszerűen megújítva szabályozza a közigazgatási perjogot. A Kp. alapján főszabály szerint minden közigazgatási cselekménnyel és annak elmulasztásával kapcsolatban lehetséges a bírósághoz fordulás, amelynek alapján a Kp. tulajdonképpen központi eleme a közigazgatási tevékenység fogalma (Kp. 4. §). Következésképpen a Kp. a döntésközpontú hatásköri szabályozás helyett a közigazgatási cselekményre épülő generálklauzulával alapozza meg a közigazgatási bíróságok hatáskörét a közigazgatási jogviták elbírálására. A Kp. alapján minden közigazgatási jogvita esetén van helye közigazgatási bírói úton jogorvoslatnak, amennyiben azt törvény nem utalja más eljárásra. Az Alkotmánybíróság erre figyelemmel szükségesnek tartotta, hogy a jelen ügyben az indítványozó2 alkotmányjogi panaszának Abtv. 26. § (1) bekezdésére vonatkozó részét érdemi vizsgálat tárgyává tegye.
- [90] Az Alkotmánybíróság emlékeztet arra, miszerint „az Abtv. 26. § (1) bekezdése – a 27. §-ban foglaltakkal ellentétben – nem teszi a kérelem benyújtásának kifejezett feltételévé, hogy az ügy érdemében hozott vagy a bírósági eljárást befejező egyéb döntést érintsen az alkotmányjogi panasz. Felmerülhet, hogy ennek ellenére a 26. § (1) bekezdése szerinti alkotmányjogi panasz benyújtásának fő szabály szerint – a kivételek lehetőségét ki nem zárva – csak az érdemi, perjogi értelemben vett ügydöntő döntés ellen van helye {az Alkotmánybíróságnak az Alaptörvény és az Abtv. hatályba lépését megelőzően kialakított gyakorlata szűkítő jellegű volt: »[a]z alkot-

mányjogi panasz – főszabályként – a jogerős ügydöntő határozatokkal szemben terjeszthető elő», 1492/B/2007. AB végzés, ABH 2008, 3614, 3615.}. Ugyanakkor az Alkotmánybíróság az Abtv. alapján – különös tekintettel az Abtv. 26. § (1) bekezdése és a 27. §-a szövegének összevetésére és azok kifejezett eltérésére – nem tartja indokolhatónak annak kimondását, hogy a 26. § (1) bekezdés szerinti panasz kizárólag érdemi, ügydöntő határozatok ellen lenne benyújtható. Az alkotmányjogi panasz funkciójának – mely az alapjogi sérelmek orvoslása – megfelelő értelmezés arra enged következtetni, hogy a panasz elsősorban az érdemi bírósági döntésekkel okozott alapjogsérelmek orvoslására szolgál. Mindazonáltal alkotmányjogi panasszal támadhatók perjogi értelemben ügydöntőnek nem minősülő határozatok is, feltéve, hogy az Alaptörvényben biztosított jog sérelme kifejezetten az érdemi döntés meghozatala előtt, és az érdemi döntéssel nem orvosolható módon következik be.” {3057/2015. (III. 31.) AB határozat, Indokolás [23]}

- [91] Tekintettel arra, hogy a Végzés<sup>2</sup>, Végzés<sup>3</sup> és Végzés<sup>4</sup> olyan adóhatósági végzések vonatkozásában születtek, amelyek az indítványozó<sup>2</sup>-nek az ügydöntő adóhatósági határozattal szemben benyújtott fellebbezését érdemi vizsgálat nélkül jogerősen, további rendes, illetve rendkívüli jogorvoslattal nem támadhatóan elutasították, megállapítható, hogy a támadott bírósági végzések vonatkozásában panaszolt alapjogsérelem bírósági eljárás tárgya, így alkotmányjogi panasz tárgya utóbb sem lehet, ezért az Alkotmánybíróság úgy ítélte meg, hogy az indítványozó<sup>2</sup> alkotmányjogi panaszainak az Abtv. 26. § (1) bekezdésére alapított indítványrészei – amelyek a hivatkozott adóhatósági végzésekben alkalmazott jogszabályi rendelkezést támadják – jelen esetben érdemi vizsgálat tárgyát képezhetik.
- [92] 5. Az indítványozó<sup>1</sup> és a indítványozó<sup>2</sup> megjelölték az Alkotmánybíróság hatáskörére vonatkozó törvényi rendelkezéseket, valamint az Alaptörvény sérülni vélt rendelkezéseként az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését, a XIII. cikk (1) bekezdését, a XXIV. cikk (1) bekezdését, a XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdéseit, a 25. cikk (2) bekezdését és a 28. cikket.
- [93] Az indítványozó<sup>1</sup> és az indítványozó<sup>2</sup> az Emberi Jogok Európai Egyezménye 6. cikkének és 13. cikkének megsértésére is hivatkozott. Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *f*) pontja alapján a jogszabályok nemzetközi szerződésbe ütközésének vizsgálatára az Abtv. 32. § (2) bekezdésben meghatározott indítványozói kör kezdeményezése esetén jogosult, azonban nincs hatásköre az Abtv. 26. § (1) bekezdésére és a 27. §-ára alapított alkotmányjogi panasz alapján indult eljárásban a bírói döntés nemzetközi szerződésbe ütközésének vizsgálatára.
- [94] Az indítványozók alkotmányjogi panaszukban hivatkoztak az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésének a megsértésére is. Ezzel összefüggésben kiemelendő, hogy az indítvány az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésére hivatkozása esetén nem értelmezhető az Alaptörvényben biztosított jog sérelme, ezért e tekintetben érdemi alkotmányossági vizsgálat lefolytatására nincs lehetőség {3115/2016. (VI. 21.) AB határozat, Indokolás [30]}. Ennek oka, hogy az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése vonatkozásában a visszaható hatályú jogalkotás, illetve a felkészülési idő hiányára való hivatkozás kivételével alkotmányjogi panasz benyújtására nincs lehetőség {3059/2016. (III. 22.) AB végzés, Indokolás [11]}. Az indítványozók alkotmányjogi panaszai egyik esetet sem ölelték fel.
- [95] Az Alkotmánybíróság kiemeli, hogy az Alaptörvény 28. cikkében foglalt, a bíróságoknak címzett jogértelmezési segéd szabály nem tekinthető olyan Alaptörvényben biztosított jognak, amelynek sérelmére hivatkozva alkotmányjogi panaszt lehetne benyújtani {3176/2013. (X. 9.) AB határozat, Indokolás [29]}.
- [96] Az indítványozók az Alaptörvény 25. cikk (2) bekezdés *b*) pontját is megjelölték alkotmányjogi panaszukban. Az Alkotmánybíróság e rendelkezéssel összefüggésben megállapította, hogy az nem tekinthető az indítványozók Alaptörvényben biztosított jogát magában foglaló rendelkezésnek, ezért alkotmányjogi panasz nem alapítható rá. Ezen nem változtat az sem, hogy az Alaptörvény 25. cikk (2) bekezdése az Alaptörvény hetedik módosításának 7. cikk (1) bekezdése alapján oly módon módosult, hogy már nem tartalmazza azon kitélet, miszerint „a bíróság dönt [...] a közigazgatási határozatok törvényességéről”, hanem a közigazgatási bíráskodás elkülönülésére figyelemmel azt mondja ki a (3) bekezdésben, hogy „a közigazgatási bíróságok döntenek közigazgatási jogvitákban és törvényben meghatározott egyéb ügyben”.
- [97] 6. Az indítványozó<sup>2</sup> alkotmányjogi panaszának az Abtv. 26. § (1) bekezdése alapján a Postatv. 40. § (11) bekezdése ellen előterjesztett része vonatkozásában arra tekintettel nem teljesülnek a befogadási feltételek, mivel az indítványozó egyrészt az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése alapján alapvetően az adóhatóság által követett szakjogi jogértelmezést kifogásolja, illetve lényegében azt állítja, hogy Magyarország nem megfelelően implementálta a 3. Posta irányelvet, amelyből adódóan – az indítványozó<sup>2</sup> állítása szerint – a Postatv. 40. §

(11) bekezdésében rögzített szabályozás nem felel meg az uniós jognak, azonban az Alkotmánybíróság nem rendelkezik hatáskörrel a magyar jog és az uniós jog közötti összhang megítélésére, ezért az indítvány ezen része vonatkozásában érdemi vizsgálatnak nincs helye {143/2010. (VII. 14.) AB határozat, ABH 2010, 698, 703.; 8/2011. (II. 18.) AB határozat, ABH 2011, 49, 96.; 3113/2016. (VI. 3.) AB végzés, Indokolás [13]; 3090/2016. (V. 12.) AB határozat, Indokolás [37]}. Ezen túlmenően az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint valamely jogalkalmazói jogértelmezés esetében csak az értelmezési tartomány alkotmányos kereteit jelölheti ki, önmagában a jogszabályok szakjogi értelmezése nem az Alkotmánybíróság hatáskörébe tartozó kérdés {3325/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [14]}.

- [98] Az indítványozó2-nek a Postatv. 40. § (11) bekezdésére vonatkozó érvelése lényegében az uniós jog és a magyar jog összhangjának hiányára, illetve a szakjogi kérdésben követett jogértelmezés felülbírálatára szorítkozik, azonban a bírósági Végzés<sup>2</sup>, Végzés<sup>3</sup> és Végzés<sup>4</sup> nem ezen jogalapra tekintettel utasította el érdemi vizsgálat nélkül az indítványozó felülvizsgálati kérelmét. Az indítványozó az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésével összefüggésben önálló érvelést nem fejtett ki, a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelmét lényegében a jogorvoslati alapjog sérelmén keresztül állította. Mindezekre tekintettel az Alkotmánybíróság szerint az indítványozó2-nek a Postatv. 40. § (11) bekezdésével összefüggésben előterjesztett érvelése nincs alkotmányjogi összefüggésben az általa hivatkozott XXVIII. cikk (1), (7) bekezdéseivel és a XXIV. cikk (1) bekezdésével, ezért az indítványozó2 alkotmányjogi panaszait e tekintetben az Abtv. 64. § a) pontja alapján visszautasította.
- [99] Az alkotmányjogi panaszok megfelelnek a határozott kérelem követelményének, mert tartalmazzák az Alaptörvényben biztosított jog sérelmének a lényegét és indokolást arra nézve, hogy a sérelmezett bírói döntés az indítványozók szerint miért ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezésével, továbbá kifejezett kérelmet fogalmaztak meg a támadott jogszabályhelyek és bírói döntések alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére [Abtv. 52. § (1b) bekezdés b), e) és f) pont]. Az Alkotmánybíróság megjegyzi, hogy az indítványozók alkotmányos követelmény megállapítását is kérték, azonban az Abtv. 46. § (3) bekezdése értelmében alkotmányos követelményt az Alkotmánybíróság hivatalból állapít meg, így módon az indítványozók ilyen tartalmú kérelmet nem terjeszthetnek elő {3144/2013. (VII. 16.) AB határozat}.
- [100] 7. Az Abtv. 29. §-a értelmében az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés esetén fogadja be.
- [101] Az alkotmányjogi panaszok érdemi elbírálhatóságát nem befolyásolja, hogy a régi Art. 2018. január 1-jétől hatálytalan, mivel az indítványozó2 ügyeiben a jelen eljárás alapját képező hatósági ügyben még a régi Art. volt az alkalmazott jogszabály.
- [102] Az indítványozó2 alkotmányjogi panaszai alapján kikristályosodó alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés arra vonatkozik, hogy megfelel-e az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdéseinek, hogy a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés során hozott adóhatósági határozattal szembeni fellebbezés érdemi vizsgálat nélküli elutasításáról szóló végzéssel szembeni jogorvoslati eljárás során nincs lehetőség bírósági felülvizsgálat igénybevételére és mindez az alkalmazott adóbírság súlyára tekintettel kielégíti-e a hatékony jogorvoslat követelményeit.
- [103] Az Alkotmánybíróság az indítványozók alkotmányjogi panaszaiban felmerült alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésekre tekintettel az indítványokat 2018. március 6-ai, illetve 2018. június 5-i tanácsulésein befogadta.
- [104] Tekintettel arra, hogy az indítványozó1 és az indítványozó2 alkotmányjogi panaszai egyaránt a régi Art. 143. § (2) bekezdésének utolsó mondatának alkotmányossági vizsgálatára irányultak, ezért az Alkotmánybíróság a tárgyi összefüggés okán az Abtv. 58. § (2) bekezdése és az Ügyrend 34. §-a alapján egyesítette.

#### IV.

- [105] Az alkotmányjogi panaszok nem megalapozottak.
- [106] 1. Az indítványozó2 a régi Art. 143. § (1) bekezdése utolsó mondatának alkotmányossági vizsgálatára irányuló panaszában azt kifogásolja, hogy az adóhatóság által hozott önállóan fellebbezhető végzések között vannak olyanok, mint például a fellebbezést érdemi vizsgálat nélkül elutasító végzések, amelyek tartalmuk alapján érdemi döntésnek minősülnek, erre figyelemmel felmerül az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti bírósághoz fordulás jogának, a XXVIII. cikk (7) bekezdése szerinti jogorvoslati alapjog sérelme, valamint

- az Alaptörvény 25. cikk (2) bekezdése alapján a közigazgatási határozatokkal szembeni jogorvoslat végső soron a bíróságokra telepítése alapján alaptörvény-ellenes, ha ezen döntésekkel szemben csak a közigazgatás berkein belüli jogorvoslat érvényesül.
- [107] Az Alkotmánybíróság szerint a fellebbezést elkésettsége miatt érdemi vizsgálat nélkül elutasító adóhatósági végzés esetében elsődlegesen vizsgálandó kérdés, hogy az tartalma alapján érdemi jellegű, illetve ügydöntő döntésnek minősíthető-e.
- [108] A régi Art. 123. §-a a Ket. 71. § (1) bekezdéséhez képest kifejezetten konkretizálja, hogy adóügyekben a Ket. *lex generalis* szabályozásához képest mely tárgykörök minősülnek érdeminek, ekként határozati döntéstípusban megjelenítendőnek: „Az adóügy érdeméhez tartozik minden, az adókötelezettséget érintő, az adózó, az adó megfizetésére kötelezett személy jogát, kötelezettségét megállapító döntés.”
- [109] Az Alkotmánybíróságnak a jelen ügyben ezen jogszabályhelyben rögzített speciális szabályozásra figyelemmel elsőként abban a kérdésben kell állást foglalnia, hogy adóügyekben a fellebbezést elkésettség miatt érdemi vizsgálat nélkül elutasító végzés a régi Art. 123. §-a bekezdése értelmezési tartományában az adóügy érdeméhez tartozó döntésfajta-e. A közigazgatási eljárásjog tekintetében – e vonatkozásban az adóigazgatás sem jelen kivételt – az ügy érdemében hozott határozat és az eljárás során hozott végzés közötti legjelentősebb különbség, hogy a hatóság az érdemi döntésében anyagi jogi kérdéseket bírál el, míg végzésekben az önállóan elbírállható eljárásjogi kérdésekről dönt.
- [110] Az indítványozó állítása szerint a régi Art. 143. § (1) bekezdésének utolsó mondata az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti bírósághoz fordulás jogát és a XXVIII. cikk (7) bekezdése szerinti jogorvoslathoz való jogát sérti.
- [111] Az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése értelmében 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. A régi Art. 143. § (1) bekezdésének utolsó mondata egyrészt eljáráshatékonyasági okokból célszerűségi és időszerűségi szempontokat érvényesít, amikor nem teszi lehetővé az adóhatósági eljárás során hozott nem érdemi végzésekkel szemben a bírósági felülvizsgálat lehetőségét.
- [112] Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése értelmében, amely az ügyfelek oldalán alapjogként jelenik meg, a hatósági oldalon az eljáró hatóság kötelezettségévé teszi az észszerű határidőn belüli ügyintézését. Ezen túlmenően a régi Art. 143. § (1) bekezdésének utolsó mondata előmozdítja az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdése szerinti köztelherviselési kötelezettség teljesítését.
- [113] Mindazonáltal a jelen ügyben annak vizsgálata szükséges, hogy az indítványozó fenti alapjogai – amelyeket a régi Art. 143. § (1) bekezdésének utolsó mondata szerinti szabályozás korlátoz – az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése és a XXX. cikk (1) bekezdése alapján az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése szerinti tesztnek megfelelően igazolható-e {3223/2018. (VII. 2.) AB határozat, Indokolás [58]}.
- [114] Az Alkotmánybíróság az indítványok Abtv. 26. § (1) bekezdése szerinti részének vizsgálata során a jelen ügyben is a következőket vizsgálta: az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti bírósághoz fordulás joga és az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerinti jogorvoslathoz való jog keretében alkotmányjogi értelemben érdemi tárgykörre vonatkozik-e az adóhatóság a fellebbezést elkésettség okán érdemi vizsgálat nélkül elutasító végzése, illetve a XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdései alapján annak vizsgálata is szükséges, hogy az alapvető jog korlátozására alkotmányos indokkal került-e sor, és az arányosnak tekinthető-e.
- [115] 2. Az Alkotmánybíróság megvizsgálta a kérelem elkésettség okán történő érdemi vizsgálat nélküli elutasításának jogintézményét. Az adóhatóság a Ket. 30. § d) pontja alapján hozott végzéssel érdemi vizsgálat nélkül elutasítja az elkésett fellebbezést, amely végzéssel szemben a régi Art. 136. § (3) bekezdés c) pontja alapján fellebbezéssel élhet az adózó, azonban a régi Art. 143. § (1) bekezdésének utolsó mondata alapján bírósági felülvizsgálatot nem kezdeményezhet.
- [116] Az adóhatóság által alkalmazott Ket. 30. §-a a kérelem érdemi vizsgálat nélküli elutasításának eseteit szabályozza, amelyek lényegében a perakadályok közigazgatási jogi megfelelőinek tekinthetők. Ennek bevezetésével a Ket. indokolása értelmében az volt a jogalkotó célja, hogy a közigazgatási hatóságok munkaterhét csökkentse. A bírói gyakorlat szerint a fellebbezés elkésettség okán történő elutasítása nem minősül érdemi döntésnek.
- [117] Az Alkotmánybíróság szerint az adóhatóság által a fellebbezést elkésettsége okán érdemi vizsgálat nélkül elutasító végzés nem azon formai okból nem minősül az adóügy érdemében hozott döntésnek, mivel nem határozati, hanem végzés formában adta ki az adóhatóság. Az Alkotmánybíróság utal arra, hogy a bírósági gyakorlat

szerint szabályszerű kézbesítés hiányában nincs olyan másodfokú adóhatósági határozat, amelynek bírósági felülvizsgálatára törvényes lehetőség lenne [EBH 2009.2109].

- [118] Az Alkotmánybíróság szerint a kérelmet elkésettség okán érdemi vizsgálat nélkül elutasító végzés tartalma alapján kizárólag a fellebbezés elkésettségének tényét állapítja meg, amely nem tekinthető olyan anyagi jogi kérdésnek, amely egyidejűleg közvetlen összefüggésben állna az adókötelezettség megállapításával, hiszen az adóhatóság a szabályozás és a gyakorlat értelmében nem a fellebbezést érdemi vizsgálat nélkül elutasító végzésben rendelkezik az adóhiány és a jogkövetkezmények megállapításáról.
- [119] 3. Az Alkotmánybíróság elsőként az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti panaszlevelet vizsgálta meg. Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes bírósági eljáráshoz való jog egyik részjogosítványa a bírósághoz fordulás joga. Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint „a bírósághoz fordulás jogának van egy sajátos vetülete, mégpedig az a rész, amelyik a közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálatára vonatkozó törvényi szabályok alkotmányossági felülvizsgálatakor érvényesül” [17/2018. (X. 10.) AB határozat, Indokolás [43]].
- [120] Az Alaptörvény 25. cikkének a hetedik Alaptörvény-módosítás előtt hatályos (2) bekezdése szövege a közigazgatási ügyekben hozott érdemi határozatok esetében írta elő a bírósági felülvizsgálat biztosításának szükségességét. Az Alaptörvény hetedik módosítása folytán a 25. cikk (3) bekezdése akként rendelkezik, hogy a közigazgatási bíróságok döntenek közigazgatási jogvitákban és törvényben meghatározott egyéb ügyben. A Kp. 4. §-a szabályozza a közigazgatási jogvita fogalmát. A 2018. január 1-jétől hatályos az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 130. § (1) bekezdése értelmében adóügyekben a végzésekkel szemben is megnyílt a bírósági felülvizsgálat lehetősége. Következésképpen az Alkotmánybíróságnak csak az indítványozó2 ügyében alkalmazott jogszabályhelyek alapján kellett az érdemi vizsgálatot lefolytatnia.
- [121] Az Alkotmánybíróság a határozat indokolásának IV/2. pontjában (Indokolás [115] és köv.) foglaltakra visszautalva megállapította, hogy a fellebbezést elkésettsége okán érdemi vizsgálat nélkül elutasító adóhatósági végzések nem minősülnek az indítványozó2 ügyeiben hozott, az adóügyben alkalmazandó anyagi jogot érintő érdemi döntéseknek, ekként ezen döntések az Alaptörvény hetedik módosítása előtt hatályos 25. cikk (2) bekezdése alapján nem kellett, hogy határozati formát öltsenek, az adóhatóság végzés formájában rendelkezhetett az önmagában eljárási kérdéseket érintő tárgykörökben. Mindazonáltal az Alaptörvény hetedik módosítása folytán hatályos 25. cikk (3) bekezdése nem zárja ki, hogy eljárási kérdésekben hozott döntések esetén az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése alapján korlátozható legyen a bírósághoz fordulás joga. Az Alkotmánybíróság a 17/2019. (V. 30.) AB határozatában megállapította, hogy a bírósághoz fordulás jogának megnyílása az érdemi határozat meghozatalához köthető (Indokolás [71]–[72]). Ugyanezen alkotmánybírósági határozat értelmében „a jogállami keretek között érvényesülő általános, egyenlő és arányos közteherviselési kötelezettség folytán senki sem köteles arra, hogy több adót fizessen annál, mint amennyi a törvényből következik, de mindenki köteles arra, hogy annyi adót megfizessen, amennyi a törvényből következik. A közteherviselés elve ugyanis ezt is megköveteli. A mindenkit terhelő felelősség alól az önadózást megsértő adózók sem bújhatnak ki, különben az adóterheket a jogkövetőkre csoportosítanák át.” (Indokolás [81])
- [122] Következésképpen az a tény, hogy a régi Art. 143. § (1) bekezdésének utolsó mondata alapján eljáráshatékonysági okokból az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése szerinti észszerű határidőben történő érdemi döntéshozatal érdekében nem teszi lehetővé ezen eljárási kérdésben hozott végzéssel szemben a bírósági felülvizsgálat lehetőségét, az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése érdekében szükséges korlátozás, mindazonáltal arányos mértékben korlátozza az adózók bírósághoz fordulásának jogát.
- [123] A fellebbezést elkésettség okán érdemi vizsgálat nélkül elutasító adóhatósági végzéssel szemben a régi Art. 136. § (2) bekezdés c) pontja értelmében az adózó önálló fellebbezéssel élhet. Ezen végzéssel szembeni fellebbezés során csak az elkésettség ténymegállapításának kérdésében kell döntenie, amely egyértelműen eljárásjogi kérdés, anyagi jogszabály alkalmazását közvetve sem igényli. A fellebbezés elkésettsége azzal jár, hogy az adózó egyidejűleg igazolási kérelmet is előterjeszthet, amelynek tárgyában szintén két fokon van lehetősége fellebbezésre, ugyanakkor az indítványozó2 által előterjesztett alkotmányjogi panaszoknak nem az igazolási kérelmet elutasító adóhatósági végzések tárgyában született adóhatósági döntések voltak a tárgyai, hanem az adóhatóság érdemi ügydöntő határozatával szemben benyújtott fellebbezéseket elkésettség okán a régi Art. 136. § (6) bekezdése alapján hozott adóhatósági végzések tárgyában kezdeményezett bírósági felülvizsgálatok.
- [124] Mindazonáltal a fellebbezés elkésettség okán történő érdemi vizsgálat nélküli elutasítása egyrészt önállóan fellebbezhető, másrészt az igazolási kérelem tárgyában is önálló fellebbezésnek van helye. Tekintettel arra,

hogy ezen kérdések egyrészt nem tekinthetők az ügy érdeméhez tartozónak, másrészt az igazolási kérelem sikertelensége esetén az adózó önhibájából emelkedik jogerőre elsőfokon az érdemi adóhatósági határozat, amelynek a következménye, hogy az adózó nem meríti ki az érdemi határozattal szembeni fellebbezési jogát, amely az érdemi döntés vonatkozásában a bírósági felülvizsgálat feltétele. Mindazonáltal 2018. január 1-jétől az Air. 130. § (1) bekezdése értelmében a Kp. alapján önállóan peresíthető a kérelmet érdemi vizsgálat nélkül elutasító végzés is.

- [125] Mindezekre figyelemmel az Alkotmánybíróság megállapítja, hogy az adóhatósági eljárásban a fellebbezést érdemi vizsgálat nélkül elutasító adóhatósági végzés vonatkozásában a régi Art. 143. § (1) bekezdése utolsó mondata az Alaptörvény a XXVIII. cikk (1) bekezdését nem sérti.
- [126] 4. Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerinti érdemi vizsgálata során előjáróban visszautal a határozat indokolásának IV/2. pontjában (Indokolás [115] és köv.) és IV/3. pontjában (Indokolás [119] és köv.) tett megállapításaira, amelyek értelmében a fellebbezést elkésettség okán érdemi vizsgálat nélkül elutasító végzések nem minősülnek érdemi döntésnek. A jogorvoslathoz való jog szempontjából „valamely döntés érdemi, ügydöntő volta a tételes jogok által ilyenek tartott döntésekhez képest viszonylagos: a vizsgált döntés tárgya és személyekre gyakorolt hatása által meghatározott. [...] Így alkotmányjogi értelemben, a jogorvoslathoz való jog alapjog gyakorlásakor érdemi határozatnak minősülhetnek kivételesen nem ügydöntő határozatok is.” {9/2013. (III. 6.) AB határozat, Indokolás [28]}
- [127] Tekintettel arra, hogy a jelen ügyben az indítványozó által kifogásolt a kérelmet érdemi vizsgálat nélkül elutasító végzések vonatkozásában a határozat indokolásának IV/2. pontjában (Indokolás [115] és köv.) és IV/3. pontjában (Indokolás [119] és köv.) foglaltak alapján nem állapítható meg, hogy ezen adóhatóság döntések tárgya és személyekre gyakorolt hatása folytán érdemi döntésnek minősülnének, nem érvényesül a közigazgatási határozatok törvényességi ellenőrzésével szembeni bírósági kontroll követelménye {24/2015. (VII. 7.) AB határozat, Indokolás [20]–[21], 3133/2017. (VI. 8.) AB határozat, Indokolás [34]}.
- [128] Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése értelmében mindenkinek jogában áll jogorvoslattal élni az olyan közigazgatási döntéssel szemben, amely jogát vagy jogos érdekét sérti. Az Alkotmánybíróság gyakorlata meghatározta a jogorvoslati rendszerrel szemben támasztott követelményeket. Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint az érdemi, ügydöntő döntések tekintetében követelmény a más szervhez vagy ugyanazon szervezeten belüli magasabb fórumhoz fordulás lehetőségének biztosítása {35/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [16]}.
- [129] Közigazgatási hatósági döntések vonatkozásában a fentiek szerint csak az érdemi határozatok vonatkozásában volt követelmény az Alaptörvény hetedik módosítás előtt hatályos 25. cikk (2) bekezdése értelmében a bírósági felülvizsgálat lehetőségének biztosítása. Tekintettel arra, hogy a fentiek szerint a jelen ügyben a fellebbezést elkésettség okán érdemi vizsgálat nélkül elutasító végzések nem minősülnek az adóügy érdemében hozott döntésnek, nem követelmény a jogorvoslathoz való jog keretében sem az önálló bírósági felülvizsgálat lehetőségének biztosítása.
- [130] Az Alkotmánybíróság a 14/2018. (IX. 27.) AB határozatban átfogóan áttekintette a jogorvoslathoz való joggal kapcsolatos gyakorlatát, amely során utalt arra, hogy a jogalkotó a különböző eljárásokra irányadó szabályozásokban határozza meg az igénybe vehető jogorvoslati lehetőségeket, azok igénybevételének módját, az Alaptörvény azonban nem tartalmaz előírást azzal kapcsolatban, hogy hogyan épüljön fel a jogorvoslat rendszere. Ezen túlmenően az Alaptörvény azzal kapcsolatban sem tartalmaz követelményt, hogy a jogorvoslati fórumrendszer hány fokon érvényesüljön, ily módon adott esetben a jogorvoslati fórumrendszer egyfokúsága is megfelel az Alaptörvény követelményeinek {22/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [95]}.
- [131] További követelményként határozta meg az Alkotmánybíróság a jogorvoslat ténylegességét, vagyis azt, hogy a jogorvoslati fórum képes legyen a jogsérelem orvoslására, amelynek értelmében egyrészt követelmény, hogy a jogorvoslati fórumrendszer igénybevételét ne gátolják jogszabályi előírások, másrészt, hogy milyen a jogorvoslat terjedelme, azaz teljesszűrésűsége, illetve korlátozottsága {2/2013. (I. 23.) AB határozat, Indokolás [35], [37]; 22/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [82]}. „Nem következik mindebből, 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. 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.” [9/2017. (IV. 18.) AB határozat, Indokolás [21]]
- [132] Végül pedig a jogorvoslathoz való jog a rendes jogorvoslati eszközök igénybevételét foglalja magában [9/2013. (III. 6.) AB határozat, Indokolás [28]; 20/2015. (VI. 16.) AB határozat, Indokolás [16]]. A hatósági döntések kapcsán Az Alkotmánybíróság rögzítette, hogy valamely állami vagy nem állami szerv döntése hatóságának minősül-e a jogorvoslathoz való jog szempontjából, azt csak a konkrét szabályozási környezetre tekintettel lehet eldönteni [17/2015. (VI. 5.) AB határozat, Indokolás [84]]. A jogorvoslati jog tényleges gyakorlásának feltétele az, hogy az érintett tudomást szerezzen a döntés meghozataláról [17/2015. (VI. 5.) AB határozat, Indokolás [85]].
- [133] Mindezek alapján megállapítható, hogy az Alkotmánybíróság fent ismertetett gyakorlata értelmében a közigazgatás szervezetrendszerén belüli fellebbezés lehetősége a nem érdemi közigazgatási döntések vonatkozásában megfelel az Alaptörvény rendelkezéseinek. Az Alkotmánybíróság ezt követően megvizsgálta a jogorvoslat ténylegessége követelményének érvényesülését.
- [134] A fellebbezést érdemi vizsgálat nélkül elutasító végzést elsőfokon a NAV Ellenőrzési Főosztály Igazgatója hozta, amellyel szemben az indítványozó a régi Art. 136. § (2) bekezdés c) pontja alapján fellebbezést, illetőleg igazolási kérelmet terjesztett elő. A NAV Fellebbviteli Igazgatósága az igazolási kérelem elbírálásig felfüggesztette a jogorvoslati eljárást, majd az igazolási kérelem jogerős elutasítását követően a NAV Fellebbviteli Igazgatósága Közép-magyarországi Hatósági Főosztály I. igazgatója helybenhagyta a fellebbezést érdemi vizsgálat nélkül elutasító elsőfokú végzést.
- [135] Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az adóhatóság szervezetén belül a fellebbezést elkésettség okán érdemi vizsgálat nélkül elutasító végzések jogorvoslati eljárása során egymástól szervezetenként és feladatkörük tekintve elkülönülő szervezeti egységek jártak el az adóhatóság részéről. Az adóhatóság szervezetén belüli jogorvoslati eljárás során a felettes szervek számára biztosított volt a felülvizsgált döntés megváltoztatásának lehetősége.
- [136] Mindezekre tekintettel az Alkotmánybíróság megállapította, hogy a régi Art. 143. § (1) bekezdés utolsó mondata alapján ugyan az önálló bírósági felülvizsgálat lehetőségét kizárja a jogszabály a fellebbezést elkésettség okán érdemi vizsgálat nélkül elutasító végzés vonatkozásában, azonban a régi Art. alapján az adóhatóság szervezetrendszerén belül biztosított jogorvoslati fórumrendszer megfelel a tényleges jogorvoslat követelményének.
- [137] Az Alkotmánybíróság szerint az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése értelmében az adóhatósági ügy észszerű időben történő elbírálása mint adózói jognak az érvényesülése, valamint az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdése szerinti adózói közteherviselési kötelezettség indokolják, hogy az adóügyben az érdemi döntéshozatal mielőbbi elősegítése érdekében az eljárási kérdésekben hozott végzések esetében a bírósági felülvizsgálat lehetőségét a jogalkotó ne biztosítsa. Ezen szükséges korlátozás arra figyelemmel arányos mértékű, mivel adóügyekben nemcsak az adózó, hanem az állam oldalán is kiemelt érdek fűződik ahhoz, hogy az érdemi döntés mielőbb megszülessen, ezáltal az adózó adófizetési kötelezettségének mielőbb eleget tegyen, vagy tisztázza magát, illetve ezzel egyidejűleg az észszerű ügyintézési határidő se szenvedjen csorbát. Mindazonáltal 2018. január 1-jétől az Air. 130. § (1) bekezdése folytán a Kp. szabályai alapján a vizsgált esetekben a jogorvoslati fórumrendszer kiegészült a bírósági felülvizsgálat lehetőségével az önállóan fellebbezhető végzések vonatkozásában.
- [138] Mindezekre figyelemmel az Alkotmánybíróság megállapítja, hogy az adóhatósági eljárásban a fellebbezést érdemi vizsgálat nélkül elutasító adóhatósági végzés vonatkozásában a régi Art. 143. § (1) bekezdése utolsó mondata az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdését nem sérti.
- [139] 5. Mindezek alapján az Alkotmánybíróság az adóhatósági eljárásban a fellebbezést érdemi vizsgálat nélkül elutasító adóhatósági végzés vonatkozásában a régi Art. 143. § (1) bekezdése utolsó mondata alaptörvényellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszokat elutasítja.
- [140] Megjegyzendő továbbá, hogy a fellebbezés elkésettsége okán a 2018. január 1-jétől hatályos Air. 48. § d) pontja alapján történő visszautasítása esetén az Air. 122. § (3) bekezdés b) pontja és az Air. 130. § (1) bekezdése értelmében közigazgatási per indítható. Ezen túlmenően az Air. 130. § (2) bekezdése az adóügyekre konkrétan tartalmazza: ha a jogsértés megszüntetésére felszólító ügyészi felhívásban megállapított határidő eredménytelenül eltelt, az ügyész közigazgatási pert indíthat az adóhatóság véglegessé vált döntése ellen, vagy az adóhatóság eljárási kötelezettségének elmulasztása esetén az adóhatóság eljárásra kötelezése iránt. Követke-

zéseképpen az új adóigazgatási eljárási szabályok kifejezetten biztosítják a bírósági út igénybevételét a fellebbezés elkésettség okán történő visszautasítása esetén.

Budapest, 2019. november 19.

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke,  
az aláírásban akadályozott  
*Dr. Balsai István*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke,  
az aláírásban akadályozott  
*Dr. Czine Ágnes*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Dienes-Oehm Egon s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Horváth Attila s. k.,*  
előadó alkotmánybíró

*Dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Juhász Imre s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Salamon László s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Schanda Balázs s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Szabó Marcel s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Szalay Péter s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Varga Zs. András s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Horváth Attila* alkotmánybíró párhuzamos indokolása

- [141] Az Alkotmánybíróság a határozatában megállapította, hogy az indítványozó1 alkotmányjogi panasz az Abtv. 59. §-a és az Ügyrend 67. § (2) bekezdés e) pontja alapján arra tekintettel okafoyott, hogy az adóhatóság a megismételt eljárásban utóbb megszüntette az indítványozó1-gyel szemben elrendelt ideiglenes biztosítási intézkedést, ezért az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panasz eljárást az indítványozó1 vonatkozásában megszüntette.
- [142] Az indítványozó1 alkotmányjogi panasz kapcsán azonban szükségesnek tartom párhuzamos indokolásban rögzíteni, hogy amennyiben az adóhatóság nem oldotta volna fel az indítványozó1-gyel szemben elrendelt ideiglenes biztosítási intézkedést, ezen alkotmányjogi panasz Abtv. 26. § (1) bekezdésére alapított része vonatkozásában is érdemi vizsgálatnak lett volna helye, amelyet álláspontom szerint az Alkotmánybíróságnak el kellett volna utasítania az alábbi indokok alapján.
- [143] 1. Az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő adóhatósági végzés esetében is elsődlegesen vizsgálandó kérdés, hogy az tartalma alapján érdemi jellegű, illetve ügydöntő döntésnek minősíthető-e.
- [144] Az ideiglenes biztosítási intézkedés jogintézményének vizsgálata során megállapítható, hogy az lényegében egy előzetes tulajdont korlátozó intézkedés, amely lehetővé teszi a hatóság számára, hogy az érdemi határozat meghozatala előtt biztosítsa a majdani pénzkövetelése teljesítését, rendszerint az eljárás alá vont pénzforgalmi számláinak zárolása útján. A régi Art. 5. § (2) bekezdése kifejezetten visszautal a Ket. ideiglenes biztosítási intézkedés szabályozására, azonban a *lex generalis* Ket. 29/A. §-ához képest az adóügyekben elrendelhető ideiglenes biztosítás szabályozása abban a tekintetben más, hogy az adóhatóságot nem köti határidő az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésére okot adó tény vagy körülmény felmerülésétől számítottan, így nem kell alkalmaznia a Ket. 29/A. § (1) bekezdése szerinti 5 napos határidőt, ekként végzésében ezen határidő betartásáról nem kell számot adnia.
- [145] További fontos – az adóügyekben érvényesülő – különbség, hogy a régi Art. 5. § (2b) pontja értelmében az ideiglenes biztosítási intézkedés a határozat jogerőre emelkedésével nem veszti hatályát, míg a Ket. alapján elrendelt ideiglenes biztosítási intézkedés a Ket. 29/A. § (3) bekezdése értelmében hatályát veszti a határozat vagy az eljárást megszüntető végzés jogerőre emelkedésével. Következésképpen adóügyekben az érdemi határozat meghozatala nem érinti az ideiglenes biztosítási intézkedés hatályát, amely technikai, gyakorlati szempontból olyan értelemben megkönnyíti az adóhatóság eljárását, hogy a határozat meghozatalával egyidejűleg nem szükséges azonnal átváltania az eljárás során hozott ideiglenes biztosítási intézkedést biztosítási intézkedéssé, mint az önmagában a Ket. 29/A. §-át alkalmazó hatóságoknak, hanem az eljárás során véghezvitt zárolások

az érdemi határozat elfogadásával ugyanúgy fennmaradnak. Ezen túlmenően az ideiglenes biztosítási intézkedés adóügyi és önmagában a Ket. alapján alkalmazott jogintézmény között jelentős különbség, hogy a Ket. ezen intézkedés elrendelése ellen önálló fellebbezési jogot biztosít, amely kimerítését követően bírósági felülvizsgálatnak van helye, míg az adóigazgatási eljárásban a jogorvoslati jog az elrendeléssel szemben – a régi Art. 149. § (5) bekezdése alapján – a végrehajtási kifogás, amelyet elbíráló végzéssel szemben fellebbezésnek van helye, azonban a fellebbezés kimerítését követően az indítványozók által támadott régi Art. 143. § (1) bekezdésének utolsó mondata alapján bírósági felülvizsgálat nem kezdeményezhető.

- [146] Az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésére ugyan a régi Art. fentebb ismertetett szabályozása alapján adóügyekben speciális szabályok is vonatkoznak, abban nincs különbség a jogintézmény adóügyi és általános alkalmazása között, hogy ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésének kizárólag az érdemi határozat meghozatala előtt lehet helye. Következésképpen az ideiglenes biztosítási intézkedés nem önmagában azon formális okból nem minősül az adóügy érdemében hozott döntésnek, hogy ezen intézkedés meghozatalára az érdemi határozat meghozatalát megelőzően kerülhet sor, hanem azon okból sem érinti az ügy érdemét, mivel ezen végzés meghozatala során releváns jogi ténykérdésnek az minősül, hogy a követelés későbbi kielégítése veszályban forog-e, amely nem érinti az adókötelezettség megállapítását, hiszen a szabályozás és a gyakorlat értelmében az adóhatóság nem az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzésben rendelkezik az adóhiány és a jogkövetkezmények megállapításáról. Az Alkotmánybíróság egyébiránt a 17/2019. (V. 30.) AB határozatában leszögezte, hogy „az adózó számára jogot vagy kötelezettséget megállapítani kizárólag hatósági határozattal lehet.” (Indokolás [60]) Ettől függetlenül kétségtelen tény, hogy az ideiglenes biztosítási intézkedés olyan eljárási jellegű jogintézmény, amely az adózó tulajdonának – olykor jelentős – korlátozásával jár.
- [147] 2. Álláspontom szerint az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő adóhatósági végzés vonatkozásában is megállapítható, hogy nem minősül az indítványozói ügyében hozott, az adóügyben alkalmazandó anyagi jogot érintő érdemi döntésnek, ekként ezen döntés az Alaptörvény hetedik módosítása előtt hatályos 25. cikk (2) bekezdése alapján nem kellett, hogy határozati formát öltjön, az adóhatóság végzés formájában rendelkezhetett az önmagában eljárási kérdést érintő tárgykörben. Mindazonáltal az Alaptörvény hetedik módosítása folytán hatályos 25. cikk (3) bekezdése nem zárja ki, hogy eljárási kérdésekben hozott döntések esetén az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése alapján korlátozható legyen a bírósághoz fordulás joga.
- [148] Az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzéssel az adóhatóság lényegében az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdése szerinti közteherviselési kötelezettség teljesítését biztosítja, amikor is még az érdemi határozat meghozatala előtt kellő valószínűsítés mellett biztosítja az ellenőrzési eljárás során, hogy az adott adózó majdani és valószínűsíthető fizetési kötelezettségének eleget tegyen. Az adóhatóság ugyanakkor csak ideiglenesen függeszti fel ezen végzés alapján az adózó rendelkezési jogát a pénzforgalmi számlái, egyéb pénzeszközei, illetve vagyontárgyai felett a végzésben meghatározott pénzüsszeg erejéig, az adóellenőrzést azonban ezen végzés érdemben nem fejezi be, azt csak az érdemi határozat fogja lezárni.
- [149] Az Alkotmánybíróság a 17/2019. (V. 30.) AB határozatában megállapította, hogy a bírósághoz fordulás jogának megnyílása az érdemi határozat meghozatalához köthető (Indokolás [71]–[72]). Ugyanezen alkotmánybírósági határozat értelmében „a jogállami keretek között érvényesülő általános, egyenlő és arányos közteherviselési kötelezettség folytán senki sem köteles arra, hogy több adót fizessen annál, mint amennyi a törvényből következik, de mindenki köteles arra, hogy annyi adót megfizessen, amennyi a törvényből következik. A közteherviselés elve ugyanis ezt is megköveteli. A mindenkit terhelő felelősség alól az önadózást megsértő adózók sem bújhatnak ki, különben az adóterheket a jogkövetőkre csoportosítanák át.” (Indokolás [81]) Következésképpen az a tény, hogy az adóhatóság az adott ügy releváns tényei és körülményei alapján kellő valószínűsítés mellett szükségesnek látja az adózó vonatkozásában ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelését, illetőleg az a tény, hogy a régi Art. 143. § (1) bekezdésének utolsó mondata alapján eljárás hatékonysági okokból az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése szerinti észszerű határidőben történő érdemi döntéshozatal érdekében nem teszi lehetővé ezen eljárási kérdésben hozott végzéssel szemben a bírósági felülvizsgálat lehetőségét, álláspontom szerint az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése érdekében szükséges korlátozás, mindazonáltal arányos mértékben korlátozza az adózók bírósághoz fordulásának jogát.
- [150] Az arányosság megítélése körében kiemelt súllyal értékelendőnek tartom, hogy az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzéssel szemben az adózó a régi Art. 149. § (5) bekezdése alapján végrehajtási kifogást terjeszthet elő, amelyet elbíráló adóhatósági végzéssel szemben a régi Art. 136. § (2) bekezdés *h*) pontja alapján önálló fellebbezésnek van helye, vagyis az adóhatósági eljárás során kétfokú hatósági jogorvoslat biztosított

az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzéssel szemben. Másrészt a régi Art. 136. § (2) bekezdése értelmében az eljárás során hozott végzés, így az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzés az érdemi határozattal szembeni jogorvoslati eljárás során külön kifogásolható, ily módon az adózó fellebbezési jogának kimerítését követően az érdemi határozat keretében bírósági felülvizsgálat tárgya lehet. Következésképpen a régi Art. 143. § (1) bekezdésének utolsó mondata nem zárja el teljes mértékben az adózót az ideiglenes biztosítási intézkedés vonatkozásában a bírósághoz fordulás jogától, hiszen az érdemi határozat bírósági felülvizsgálata során a régi Art. 136. § (2) bekezdése alapján ezen eljárási kérdésben hozott, eljárásjogi ténymegállapító végzést is kifogásolhatja.

- [151] Ezen túlmenően az adóhatósági eljárás még az érdemi határozat meghozatalát megelőzően az adózó az ügyész-ségről szóló 2011. évi CLXIII. törvény (a továbbiakban: Ütv.) 29. § (2) bekezdése értelmében ügyészhez fordulhat az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzéssel szemben, amennyiben törvénysértőnek tartja annak adóhatósági elrendelését, majd az ügyész ezen adózói jelzés alapján, amennyiben megalapozottnak tartja, felhívással él a törvénysértés megszüntetése érdekében. Az Ütv. 29. § (5) bekezdése értelmében amennyiben az ügyész adóhatósághoz intézett felhívása eredménytelennek bizonyul, az ügyész jogosult bíróság előtt megtámadni az ideiglenes biztosítási intézkedés tárgyában hozott jogerős adóhatósági döntést. Következésképpen az adózók számára az adóügyben az eljárás során eljárásjogi ténykérdésben hozott végzések vonatkozásában – amilyen az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelése is – közvetlenül és önállóan nem biztosított a bírósághoz fordulás joga, azonban a régi Art. 136. § (2) bekezdése alapján az érdemi határozat bírósági felülvizsgálata során, illetve az Ütv. 29. § (2) és (5) bekezdései értelmében az ügyész által önállóan peresíthetővé válik az ideiglenes biztosítási intézkedés is. Megjegyzendő, hogy az Air. és a Kp. hatályba lépésével 2018. január 1-je óta az ideiglenes biztosítási intézkedésről szóló adóhatósági végzés adózó által kezdeményezett önálló bírósági felülvizsgálata is biztosított.
- [152] Mindezekre figyelemmel álláspontom szerint az adóhatósági eljárásban elrendelt ideiglenes biztosítási intézkedésről szóló végzés vonatkozásában a régi Art. 143. § (1) bekezdése utolsó mondata nem sérti az Alaptörvény a XXVIII. cikk (1) bekezdését.
- [153] 3. Álláspontom szerint, tekintettel arra, hogy a jelen ügyben az indítványozó1 által kifogásolt ideiglenes biztosítási intézkedés vonatkozásában a fentebb kifejtettek alapján nem állapítható meg, hogy ezen adóhatóság döntés tárgya és személyekre gyakorolt hatása folytán érdemi döntésnek minősülne, nem érvényesül a közigazgatási határozatok törvényességi ellenőrzésével szembeni bírósági kontroll követelménye {24/2015. (VII. 7.) AB határozat, Indokolás [20]–[21], 3133/2017. (VI. 8.) AB határozat, Indokolás [34]}.
- [154] Az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzést a NAV Kiemelt Adózók Adóigazgatósága hozta, amellyel szemben a régi Art. 149. § (5) bekezdése alapján végrehajtási kifogást terjesztett elő az indítványozó1, amely végrehajtási kifogást a NAV Fellebbviteli Igazgatóságának Igazgatója bírált el másodfokon, amely végzéssel szemben az indítványozó1 a régi Art. 136. § (2) bekezdés *h*) pontja alapján önálló fellebbezést nyújtott be, amelyet a NAV Központi Irányítás Vezetője bíralt el.
- [155] Álláspontom szerint az adóhatóság szervezetén belül az ideiglenes biztosítási intézkedés jogorvoslati eljárása során is egymástól szervezetileg és feladatkörüket tekintve elkülönülő szervezeti egységek jártak el az adóhatóság részéről. Az adóhatóság szervezetén belüli jogorvoslati eljárás során a felettes szervek számára biztosított volt a felülvizsgált döntés megváltoztatásának lehetősége, amellyel az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzés vonatkozásában a végrehajtási kifogást elbíráló NAV Fellebbviteli Igazgatóságának Igazgatója a konkrét esetben élt is, mert megváltoztatta az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzés indokolását és ezen végzést hagyta helyben a NAV Központi Irányítás Vezetője.
- [156] Álláspontom szerint a régi Art. 143. § (1) bekezdés utolsó mondata alapján ugyan az önálló bírósági felülvizsgálat lehetőségét kizárja a jogszabály az ideiglenes biztosítási intézkedés vonatkozásában, azonban a régi Art. alapján az adóhatóság szervezetrendszerén belül biztosított jogorvoslati fórumrendszer megfelel a tényleges jogorvoslat követelményének. Álláspontom szerint az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése értelmében az adóhatósági ügy észszerű időben történő elbírálása mint adózói jognak az érvényesülése, valamint az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdése szerinti adózói közteherviselési kötelezettség indokolják, hogy az adóügyben az érdemi döntéshozatal mielőbbi elősegítése érdekében az eljárási kérdésekben hozott végzések esetében a bírósági felülvizsgálat lehetőségét a jogalkotó ne biztosítsa. Ezen szükséges korlátozás arra figyelemmel arányos mértékű, mivel adóügyekben nemcsak az adózó, hanem az állam oldalán is kiemelt érdek fűződik ahhoz, hogy az érdemi döntés mielőbb megszülessen, ezáltal az adózó az adófizetési kötelezettségének mielőbb eleget

tegyen vagy tisztázza magát, illetve ezzel egyidejűleg az észszerű ügyintézési határidő se szenvedjen csorbát. Mindazonáltal 2018. január 1-jétől az Air. 130. § (1) bekezdése folytán a Kp. szabályai alapján a vizsgált esetekben a jogorvoslati fórumrendszer kiegészült a bírósági felülvizsgálat lehetőségével az önállóan fellebbezhető végzések vonatkozásában.

- [157] Mindezekre figyelemmel álláspontom szerint az adóhatósági eljárásban elrendelt ideiglenes biztosítási intézkedésről szóló végzés vonatkozásában a régi Art. 143. § (1) bekezdése utolsó mondata nem ütközik az Alaptörvény a XXVIII. cikk (7) bekezdésébe.
- [158] 4. Az indítványozó az ideiglenes biztosítási intézkedés vonatkozásában az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdése alapján tulajdonhoz való jogának megsértését is kifogásolta.
- [159] Az Alkotmánybíróság a 64/1993. (XII. 22.) AB határozat (ABH 1993, 373, 379, 380.) megállapításainak megerősítésével a 4/2018. (IV. 27.) AB határozatában is rögzítette, hogy az alkotmányos tulajdonvédelem mindig konkrét, ekként a tulajdon alanyától, tárgyától, funkciójától és a korlátozás módjától függ (Indokolás [50]). Az Alkotmánybíróság a tulajdonhoz való jog lényegi megítélése során az alábbiakat tartja szem előtt: „A tulajdonjogot korlátozó jogszabályi rendelkezések Alaptörvénnyel való összhangjának vizsgálata esetében azt kell megvizsgálnia az Alkotmánybíróságnak, hogy amennyiben azok a tulajdonhoz való jog korlátozását valósítják meg, akkor e korlátozásra – az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdésében írtaknak megfelelően – más alapvető jog érvényesülése vagy valamely alkotmányos érték védelme érdekében, a feltétlenül szükséges mértékben, illetve a közérdek védelme érdekében került-e sor, s a korlátozás arányossága megállapítható-e” {20/2014. (VII. 3.) AB határozat, Indokolás [156]}. Mindez jelen ügy kapcsán is azt jelenti, hogy a tulajdon védelmére vonatkozik az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdésében szabályozott alapjog-korlátozási (-mérlegelési) teszt, az ún. szükségességi-arányossági teszt, ám a tulajdonhoz való jog esetében a szükségesség mércéje a pusztán közérdekséghez igazodik: amennyiben a tulajdon korlátozása közérdekű célból történik, úgy e korlátozást pusztán ennek okán szükségesnek kell tekinteni. A szükséges tulajdonkorlátozásnak is arányosnak kell azonban lennie.” {23/2017. (X. 10.) AB határozat, Indokolás [15]–[16]}
- [160] Az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelése folytán az adóhatóság még az érdemi határozat megszületése előtt biztosítja majdani pénzkövetelését, amelynek keretében a végzésben meghatározott összegben zárolja az adózó pénzforgalmi számláit, pénzeszközeit, illetve vagyontárgyait, amely intézkedések kétségtelenül korlátozzák az érintett adózók tulajdona feletti rendelkezési jogukat.
- [161] Az Alkotmánybíróság a 17/2019. (V. 30.) AB határozatában rögzítette, hogy „az utólagos adómegállapítás során feltárt azon áfa különbözet, amelyet az adóalany (az indítványozó gazdasági társaság) elmulasztott önadózás során jogszerűen teljesíteni, sem szankció, hanem az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdésében rögzített közteherviselési kötelezettség egyik részeleme.” (Indokolás [81]) Ezen túlmenően az Alkotmánybíróság szerint „a jogalkotó széles mérlegelési szabadsággal rendelkezik a tekintetben, milyen alanyi körre milyen típusú és mértékű adót vet ki. Az egyetlen alkotmányos korlát, hogy a teherbíró képességet, illetve a gazdaságban való részvétel mértékét figyelembe kell vennie, vagyis nem lehetetlenítheti el anyagilag az adózót.” {3047/2016. (III. 22.) AB határozat, Indokolás [38]} Az adóhatóság a régi Art. 5. § (2b) bekezdése és a 149. §-a, valamint a Ket. 29/A. §-a együttes alkalmazása alapján csak abban az esetben rendelheti el az ideiglenes biztosítási intézkedést, amennyiben valószínűsíthető, hogy majdani követelésének későbbi teljesítése veszélyben van. Tekintettel arra, hogy az adózók közteherviselési kötelezettségének törvény szerinti teljesítése alapvető közérdek, hiszen ennek elmaradása az állam működését és az állam által nyújtott szolgáltatások teljesítését alapvető veszélybe sodorná, ennek érdekében a központi költségvetés stabilitásának biztosítása érdekében az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelése a feltételek fennállása esetén az adózók által elszenvedett tulajdonkorlátozás szükségességét igazolja.
- [162] E korlátozás arányosságát arra figyelemmel tartom megállapíthatónak, hogy az nemcsak elnevezését tekintve ideiglenes, hanem az érdemi határozat meghozatalát követően a zárolással érintett vagyonkör az érdemi döntés tartalmához is igazodik. Ezen túlmenően a régi Art. 151. § (4) bekezdése értelmében az adóhatóság visszatarthatási jogának gyakorlását az adózó kérelmére akkor mellőzheti, ha az adózó gazdálkodási tevékenységét ellehetetlenítené, illetve, ha a magánszemély adózó esetében a támogatás elmaradása a saját és a vele együtt élő hozzátartozója megélhetését súlyosan veszélyeztetné. Továbbá a fentebb részletezett ügyészi felhívás jogintézménye folytán az adózó által törvénysértőnek tartott ideiglenes biztosítási intézkedés vonatkozásában olyan garanciarendszer áll rendelkezésre, amely alkalmas az adóhatóság tevékenysége feletti hatékony kontroll gyakorlására. Ezen kívül az Alaptörvény XXIV. cikk (2) bekezdése alapján törvényben meghatározottak szerint

mindenkinek jogában áll a hatóságok által feladatuk teljesítése során jogellenesen okozott kár megtérítését követelni.

- [163] Mindezekre tekintettel álláspontom szerint az adóhatósági eljárásban elrendelt ideiglenes biztosítási intézkedésről szóló végzés vonatkozásában a régi Art. 143. § (1) bekezdése utolsó mondata nem ütközik az Alaptörvény a XIII. cikk (1) bekezdésébe sem.

Budapest, 2019. november 19.

*Dr. Horváth Attila s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Juhász Imre alkotmánybíró párhuzamos indokolása*

- [164] A határozat rendelkező részével és az indokolás jelentős részével is egyetértek.
- [165] Ugyanakkor az 1492/B/2007. AB határozatra való hivatkozás módját nem tartom szerencsésnek. A határozatban az ugyanis annak alátámasztására szolgál, hogy az Alkotmánybíróság korábbi gyakorlata is szűkítően értelmezte, hogy mely bírósági döntések ellen terjeszthető elő alkotmányjogi panasz (főszabály szerint az ügydöntő határozatokkal szemben). Ezzel kapcsolatban az alábbiakra szeretnék rámutatni.
- [166] Az Alkotmánybíróságról szóló 1989. évi XXXII. törvény 48. §-a szerint csak jogerős (közigazgatási vagy bírósági) határozat ellen lehetett alkotmányjogi panaszt előterjeszteni. Az Alkotmánybíróság hivatkozott gyakorlata, e tekintetben, annyiban valóban szűkítő értelmezésnek tekinthető, hogy a jogerős ügydöntő határozatot tekinti alkotmányjogi panasszal támadhatónak. Az idézett AB határozat azonban úgy folytatódik, hogy: „Az Alkotmánybíróság ugyanakkor – a fő szabálytól eltérően kivételként – a büntetőeljárás körében kimondta azt is, hogy a bírósági eljárást megelőzően hozott, nem ügydöntő bírósági, hanem egyéb kérdésekben hozott érdemi határozatokkal szemben is helye lehet alkotmányjogi panasznak [715/D/1994. AB határozat, ABH 1997, 584, 587; 43/1998. (X. 9.) AB határozat, ABH 1998, 313, 317.]” (ABH 2008, 3614, 3615.)
- [167] Az idézett határozat tehát a főszabálytól való eltérés lehetőségére mutat rá, így a tárgyi ügy szempontjából éppen azt erősíti, hogy a nem ügydöntő határozatok is lehetnek az Abtv. 26. § (1) bekezdése szerinti panasz tárgyai. Megjegyzem, az Abtv. ezen rendelkezése szerint az alkotmányjogi panasz előterjesztésének nem feltétele a jogerős ügydöntő határozat léte. Egy ezzel ellentétes értelmezés lerontaná az Abtv. egyértelmű szövegét.

Budapest, 2019. november 19.

*Dr. Juhász Imre s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Salamon László alkotmánybíró párhuzamos indokolása*

- [168] A határozat rendelkező részével egyetértek, azonban – a rendelkező rész 3. pontját érintően – a határozatban foglaltaktól részben eltérő indokok alapján.
- [169] Álláspontom szerint a Postatv.-re vonatkozó indítványi elemmel kapcsolatban ugyan a rendelkező rész 3. pontjában foglaltaknak megfelelően visszautasításnak volt helye, azonban nem a tervezetben foglalt indokok alapján.
- [170] Az indítványozó2 (lásd: a IV/2130/2017., IV/2131/2017. és 2133/2017. számú ügyekben előterjesztett, szövegszerűen egyező indítványokat) nem az uniós belső joggal való ellentét okán kérte a Postatv. 40. § (11) bekezdésének megsemmisítését, hanem a támadott jogszabályhely kapcsán alaptörvény-ellenesség megállapítását kérte [vö.: Indokolás I. 2. pont]. Az indítványozó2 egyrészt az indítványaiban maga is utalt rá, miszerint tudatában van, hogy az uniós joggal való megfelelésre irányuló vizsgálat lefolytatására az Alkotmánybíróságnak nincsen hatásköre, ezért illet nem is kér [Indítvány(ok) 124. pontja, 42. oldal]; csak érvelése alátámasztásául fejt ki, hogy az európai uniós előírások alapján a postai szolgáltatók tekintetében szerinte milyen tartalmú szabályozásnak kellene lennie Magyarországon (hogyan kellett volna azokat implementálni).
- [171] Másrészt viszont az indítványokban azt is rögzítette, hogy annak vizsgálata viszont álláspontja szerint az Alkotmánybíróság hatáskörébe tartozik, hogy a Postatv. támadott rendelkezése – az uniós irányelv értelmezése

kapcsán általa kifejtettekre is tekintettel – sérti-e az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdését [Indítvány(ok) 125. pontja, 42. oldal]. Ezzel összefüggésben – amint azt a határozat is rögzíti – ugyan indítványozta egy alkotmányos követelmény megállapítását is [Indítvány(ok) 128. pontja, 42–43. oldal], de ezt csak másodlagosan kérte, az Alkotmánybíróság általi megsemmisítés mellőzése esetén; kérelme elsődlegesen az alaptörvény-ellenesség megállapítására irányult [Indítvány(ok) 127. pontja, 42. oldal]. Véleményem szerint az indítványozó által előadott érvelés és a hivatkozott alaptörvényi rendelkezések közötti alkotmányjogi összefüggés is megállapítható lett volna, az Abtv. 26. § (1) bekezdés szerinti indítvány tekintetében pedig – szemben az Abtv. 27. §-ára alapított alkotmányjogi panasszal – az érdemi vizsgálatot akkor is le lehet, illetve a feltételek fennállta esetén le kell folytatni, ha a támadott bírói döntés nem érdemi, vagy a bírósági eljárást nem fejezi be.

[172] Annak, hogy ezt az indítványi elemet mindezek ellenére az Alkotmánybíróságnak mégis érdemi vizsgálat nélkül vissza kellett utasítania, véleményem szerint az a helyes indoka, hogy a bíróság nem (csak az adóhatóság) alkalmazta a Postatv. támadott rendelkezését. A bíróság ugyanis idáig már nem jutott, a régi Art. 143. § (1) bekezdése értelmében nem is juthatott el; kizárólag arra tekintettel utasította el érdemi vizsgálat nélkül az indítványozó kereseteit, hogy a régi Art.-nak az indítványaiban egyébként szintén támadott rendelkezése a felülbírálni kért adóhatósági végzés felülvizsgálatát kizárja. Mivel az Abtv. 26. § (1) bekezdése alapján előterjesztett alkotmányjogi panasszal kizárólag olyan jogszabályi rendelkezés támadható, amely a támadott bírói döntéssel zárult eljárásban alkalmazásra került, ez az Abtv.-ben foglalt feltétel a Postatv. vonatkozásában nem teljesült.

[173] Mindezekre tekintettel a Postatv. 40. § (11) bekezdése alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló indítványi elem visszautasításának véleményem szerint ez lett volna a helyes indoka.

Budapest, 2019. november 19.

*Dr. Salamon László s. k.,*  
alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/1540/2017.

