

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám:	IV/1540 - 4 / 2017
Érkezett:	2017 NOV 20. Személyesen
Példány:	1
Melléklet:	db
Kezelőiroda:	

Alkotmánybíróság
1015 Budapest
Donáti u. 35-45.

alkotmányjogi panasz indítvány-
kiegészítése

[REDACTED]
cégjegyzékszám: [REDACTED]

indítványozónak

Réti, Antall, Várszegi és Társai
Ügyvédi Iroda

képv.:

Réti, Antall, Várszegi és Társai
Ügyvédi Iroda
dr. Várszegi Zoltán ügyvéd

a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
40.Kpk.45.241/2017/2. számú végzésével
szemben benyújtott alkotmányjogi panasz
folytán indult IV/01540/2017. sz. ügyben

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Alulírott, [REDACTED] ([REDACTED] ;
cégjegyzékszám: [REDACTED]; adószám: [REDACTED]; „Társaság” vagy „Indítványozó”) kívül
jegyzett, korábban csatolt meghatalmazással igazolt jogi képviselőnk, a Réti, Antall, Várszegi és
Társai Ügyvédi Iroda (székhely: [REDACTED]) útján az alábbi

alkotmányjogi panasz indítvány-kiegészítést

terjesztjük elő az Alkotmánybíróság Ügyrendje 35. § alapján a **Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság („Bíróság”) 40.Kpk.45.241/2017/2.** számú végzés ellen 2017. július 7. napján benyújtott alkotmányjogi panasz indítvány („Indítvány”) alapján indult, **IV/01540/2017.** számon folyamatban lévő eljárásban.

Jelen Indítvány-kiegészítésünkben a nagy kezdőbetűvel írt kifejezéseket az Indítványban definiált tartalom szerint használjuk.

I. A TÉNYÁLLÁS KIEGÉSZÍTÉSE

1. Az ügy tényállását – az Indítvány benyújtását követő kúriai döntésre tekintettel az alábbiakkal egészítjük ki:

Dátum	Tényállási elem
2016 szeptembere	A Bíróság 11.K.30.197/2016/19. számú ítéletével („ Elsőfokú Ítélet ”) szemben az Indítványozó, valamint az Adóhatóság által felülvizsgálati kérelmeket nyújtottak be.
2016. október 17.	Az Elsőfokú Adóhatóság a Bíróság ítélete alapján indított, a 2009. tört évre, valamint 2010-11. évekre vonatkozóan 2016. augusztus 9. napján megindított új eljárást (amelyben és amelyre tekintettel az IBI végzést meghozta) a Kúria döntéshozataláig felfüggesztette. (A végzést jelen Indítvány-kiegészítésünk 4/1. sz. mellékletében csatoljuk.)
2017. szeptember 28.	A felülvizsgálati eljárásban a Kúria meghozta Kfv.I.35.594/2016/24. számú ítéletét („ Kúriai Ítélet ”). A Kúriai Ítélet az Indítványozó által előterjesztett felülvizsgálati kérelem alapján az Elsőfokú Ítéletet a transzferár kérdése körében tett rendelkezés vonatkozásában hatályon kívül helyezte, és e körben is új eljárásra utasította az elsőfokú adóhatóságot. Egyebekben az Elsőfokú Ítéletet az indokolás módosításával hatályában fenntartotta. (A Kúriai Ítéletet jelen Indítvány-kiegészítésünk 4/2. sz. mellékletében csatoljuk.)
2017. október 30.	Az Indítványozó jogi képviselője részére kézbesítik a Kúriai Ítéletet.

II. AZ IDEIGLENES BIZTOSÍTÁSI INTÉZKEDÉS ÉS A TULAJDONHOZ VALÓ JOG VISZONYA

- 2.** Újból kiemeljük, illetve pontosítjuk az Indítvány 12. bekezdésében említett lényeges körülményt: **a Társaság teljes vagyona 2013. október 8. napja óta áll folyamatos foglалás, zárolás alatt**, hiszen, ahogyan azt az Indítvány tényállási részében is bemutattuk:
- i) 2013. október 8. napján az Elsőfokú Adóhatóság 2009. tört évre és 2010-11. évre vonatkozó ellenőrzési eljárásban hozott elsőfokú határozata alapján az Art. 149. § alapján a Társasággal szemben **biztosítási intézkedést** rendelt el,
 - ii) az elsőfokú határozattal szemben benyújtott fellebbezés folytán eljáró Másodfokú Adóhatóság 2014. február 25. napján meghozta a másodfokú határozatot és a biztosítás intézkedést fenntartotta;
 - iii) az Indítványozó a másodfokú határozat kézbesítésétől számított 15 napon belül keresetlevelet és végrehajtás felfüggesztése iránti kérelmet nyújtott be, így a kielégítési végrehajtás nem kezdődhetett meg;
 - iv) a Bíróság 2014. április 2. napján a másodfokú határozat végrehajtását a közigazgatási per jogerős befjezéséig felfüggesztette, így a biztosítási intézkedés hatályában fennmaradt, az Indítványozó teljes vagyona továbbra is foglалás, zárolás alatt maradt;
 - v) a Bíróság 2016. június 1-jén hozott Ítélete ÁFA-kérdésben teljes mértékben új eljárásra kötelezte az Elsőfokú Adóhatóságot, ezért adóhatósági határozat hiányában az Ítélet kézbesítését követően – a biztosítási intézkedés törvényi feltételét képező, fizetési kötelezettséget megállapító határozat hiányában – az Elsőfokú Adóhatóságnak a biztosítási intézkedést meg kellett szüntetnie, a vagyontárgyak foglалását és a bankszámlák zárolását feloldotta;
 - vi) mivel az adóhatóságnak új eljárást kellett kezdenie, az eredetileg elrendelt **biztosítási intézkedés feloldásával egyidejűleg a megismételt új eljárásban 2016. augusztus 9. napján ideiglenes biztosítási intézkedést** rendelt el 22.635.000.000,- Ft összegre;
 - vii) az v) pontban jelzett feloldást az Adóhatóság az egyes vagyontárgyra vonatkozóan (üzletrészek, domainnevek, követelések, bankszámlák, stb.) egyesével hajtotta végre, azokról az Indítványozó azonban rendre 2016. augusztus 9. után szerzett tudomást (ezekről szóló értesítéseket, a kézbesítés időpontját feltüntető borítékok másolatát) jelen Indítvány-kiegészítésünkhöz csatoltuk (a fenti állításokat alátámasztó iratokat **4/3. sz.** (korábbi IBI feloldása) és **4/4. sz.** (jelen ügygel érintett IBI) alatt csatoljuk).
- 3.** Az Elsőfokú Adóhatóság 2016. október 17-én az Ítélettel szemben benyújtott felülvizsgálati kérelmekre tekintettel az új eljárást felfüggesztette. Mivel a Kúriai Ítélet meghozatalára, leírására csak most került sor, az új eljárás is csak most folytatódhat, **azaz az ideiglenes biztosítási intézkedés hatálya továbbra is fennáll.**
- 4.** Így módon az Indítványozó a teljes vagyona felett immáron több, mint négy éve nem tudja a rendelkezési jogát gyakorolni úgy, hogy ilyen mértékű adóhiányt vagy bármely mulasztást megállapító jögezős adóhatósági határozat még nem született.
- 5.** A probléma rendszer szintű kiterjedtségére kívánunk rávilágítani annak rövid bemutatásával, hogy az illetékes adóhatóságok az Indítványozóval szemben jelen ügyben érintett adóigazgatási eljárás lefolytatását követően az Indítványozónál későbbi időszakokra, valamint az Indítványozó cégcsoportjához tartozó, illetve azon kívüli () cégknél adóigazgatási eljárásokat folytattak le. Az ezen eljárásokban tett adóhatósági megállapítások (határozatok) mind ténybeli, mind jogi alapon szoros összefüggésben állnak a jelen ügygel érintett adóigazgatási eljárással.¹ Az adóhatóság valamennyi esetben – az eljárás státuszától függően – (ideiglenes) biztosítási intézkedést rendeltek el, és azok jelenleg is fennállnak. Az

¹ Az Indítványozó jelen ügygel érintett eljárása és az egyéb társaságok hivatkozott adóeljárásai közötti szoros ténybeli és jogi összefüggést a folyamatban lévő adóperekben eljáró Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság jogerős végzésében megállapította. Ezeket a **végzéseket 5/1. sz. alatt csatoljuk**, a fennálló (ideiglenes) biztosítási intézkedések elrendeléséről szóló végzéseket **5/2. sz. alatt** csatoljuk.

érintett cégek valamennyi esetben – az Indítványozó jelen ügyéhez hasonlóan – végrehajtási kifogásokat terjesztettek elő (mind az elrendeléssel, mind a becsérték megállapításának hiányával szemben), azonban azokat az adóhatóságok rendre elutasították.

Érintett társaság	(Ideiglenes) biztosítási intézkedés kezdete	Biztosított összeg	Adóhatósági határozat végrehajtásának státusza	Adóigazgatási eljárás, közigazgatási per státusza
Indítványozó 2012. évre vonatkozó eljárás	IBI: 2015. február 23. (megszüntette: 2016. február 10.) Új eljárásban IBI elrendelése: 2016. február 10.	23.600.000.000,- Ft	Még nincs határozat (megismételt elsőfokú eljárás folyamatban)	Másodfokú adóhatóság által elrendelt megismételt eljárást az elsőfokú adóhatóság a Kúriai Ítéletig felfüggesztette
██████████	Biztosítási intézkedés: 2013. december 4.	399.296.000,- Ft	A határozat végrehajtását a Bíróság felfüggesztette, ezért a biztosítási intézkedés hatálya fennáll.	Az adóper a Bíróság a Kúriai Ítéletig felfüggesztette
██████████ ██████████	Biztosítási intézkedés: 2013. december 4.	4.310.462.000,- Ft	A határozat végrehajtását a Bíróság felfüggesztette, ezért a biztosítási intézkedés hatálya fennáll.	Az adóper a Bíróság a Kúriai Ítéletig felfüggesztette
██████████ ██████████ ██████████ ██████████ ██████████	Biztosítási intézkedés: 2013. december 4.	336.816.000,- Ft	A határozat végrehajtását a Bíróság felfüggesztette, ezért a biztosítási intézkedés hatálya fennáll.	Az adóper a Bíróság a Kúriai Ítéletig felfüggesztette
██████████ ███████████ Kft.	Biztosítási intézkedés: 2013. december 4.	797.111.000,- Ft	A határozat végrehajtását a Bíróság nem függesztette fel, ezért a biztosítási intézkedés hatálya fennáll.	Az adóper a Bíróság a Kúriai Ítéletig felfüggesztette

III. A JOGI ÉRVELÉS KIEGÉSZÍTÉSE

A. Az Art. szabályai

6. Az Indítvány „A. Az Art. szabályai” alpontját az alábbiakkal egészítjük ki. Kiemeljük, hogy Magyarország Kormánya 2017. október 24. napján benyújtotta az Országgyűlésnek T/17995. szám alatt az adóigazgatási rendtartásról szóló törvényjavaslatot („Törvényjavaslat”), amely az adóigazgatási eljárások tekintetében 2018. január 1. napjától felváltja a Ket., illetve az Art. eljárásjogi rendelkezéseit, tekintettel arra, hogy a Ket-et felváltó, az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény („Ákr.”) hatálya annak 8. § (1) bekezdés c) pontja alapján nem terjed ki az adóigazgatási eljárásokra. A Törvényjavaslat 130. § (1) bekezdése elveti az Art. 143. § (1) bekezdésében foglalt, álláspontunk szerint súlyosan alaptörvény-ellenes korlátozást, és a Ket. (valamint az Ákr.) szabályozását veszi át: „130. § (1) Az adózó – az önálló fellebbezéssel nem támadható végzések kivételével – a véglegessé vált döntés ellen indíthat közigazgatási pert. Fellebbezéssel támadható döntés esetén közigazgatási per akkor indítható, ha az arra jogosultak valamelyike fellebbezett és a fellebbezést elbírálták.” Azaz a jogalkotó a jövőre nézve éppen azt kívánja az adóigazgatási eljárásokban biztosítani, amire jelen ügyben a mi alkotmányjogi panaszindítványunk is irányul. A hivatkozott rendelkezéseket táblázatos formában a jelen Indítvány-kiegészítésünk 6. sz. mellékletében foglaltuk össze.

B. EJEB és EUB gyakorlatának, valamint az EJEE és a Charta rendelkezéseinek figyelembe vétele

7. Az EJEE-re és a Chartára, valamint ezekhez kapcsolódóan az EJEB és az EUB gyakorlatának figyelembe vételére vonatkozó hivatkozásunkat annyiban egészítjük ki, hogy a tisztelt Alkotmánybíróság gyakorlatában már elvi érveléssel leszögezte, hogy amennyiben az előtte lévő ügyben az uniós jog hatókörébe tartozó kérdés merül fel, az Alkotmánybíróság ettől a körülménytől nem tekinthet el, és ezért az alkotmányjogi panasz elbírálása során figyelemmel kell lenni az uniós bíróságok panasszal érintett tárgykörben kialakított, az EJEE rendelkezései által védett alapjogokhoz is kötődő gyakorlatához.² Az Alkotmánybíróság továbbá azt is kimondta, hogy az Európai Unió az intézményi reformok, az Alapjogi Charta és az EUB révén az alapvető jogoknak többnyire a nemzeti alkotmányok által biztosított szintjével azonos, vagy legalább kielégítő mértékű védelmét képes biztosítani.³ Az Alkotmánybíróság továbbá azt is leszögezte: „[a]z adott alkotmányossági kérdés elbírálása során - az irányadó szabályok szerint eljárva – [az Alkotmánybíróság] tekintetbe veszi továbbá Magyarország nemzetközi szerződéseiben vállalt, az uniós tagsággal együtt járó kötelezettségeit, valamint a nemzetközi jog általánosan elismert szabályait, az azokban megjelenő alapvető elveket és értékeket. Mindezen szabályok ugyanis - különös tekintettel az Alaptörvénybe is beépített értékeikre - olyan egységes rendszert (értékrendet) képeznek, melyek sem az alkotmányozás, sem a jogalkotás, sem pedig az Alkotmánybíróság általi alkotmányossági vizsgálat lefolytatásakor nem hagyhatók figyelmen kívül.”⁴

C. Az Emberi Jogok Európai Egyezménye és az Emberi Jogok Európai Bíróságának gyakorlata

8. Az EJEB gyakorlatára, valamint az EJEE jelen ügyben irányadó cikkelyeire történő hivatkozást és jogi érvelést az alábbiakkal egészítjük ki.
9. Megerősítjük, hogy az EJEE 6. cikk 1. pontja⁵ irányadó és alkalmazandó a jelen tényállásra. Az EJEB következetes gyakorlata szerint annak eldöntése során, hogy egy adott tényállásra vonatkozik-e az EJEE 6. cikke és az általa biztosított tisztességes tárgyaláshoz való jog, nem

² 30/2014. (IX.30.) AB határozat [26] bekezdés

³ 22/2016. (XII.5.) AB határozat [49] bekezdés

⁴ 12/2013. (V.24.) AB határozat [48] bekezdés

⁵ EJEE 6. cikk 1. pontja: „Mindenkinek joga van arra, hogy ügyét a törvény által létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen, nyilvánosan és ésszerű időn belül tárgyalja, és hozzon határozatot polgári jogai és kötelezettségei tárgyában”.

formális, hanem érdemi megközelítést kell alkalmazni (ld. Deweer v. Belgium,⁶ Adolf v. Austria⁷). E megközelítés szerint eljárva dolgozta ki az EJEB joggyakorlatában (ld. Bendenoun v. France⁸) azokat a szempontokat, melyek teljesülése esetén például a tulajdonjoggal kapcsolatos igények „polgári jognak” minősülhet, és így azokra az EJEE 6. cikk (1) bekezdésének polgári jogi fordulata alkalmazható.

10. Az EJEE 13. cikke értelmében a hatékony jogorvoslathoz való jog megsértésére a sértett csak abban az esetben hivatkozhat, amennyiben az EJEE-ben meghatározott jogát vagy szabadságát sértették meg. A jelen esetben az EJEE 13. cikke azért irányadó, mert az Indítványozó hatékony jogorvoslat hiányában nem tudta az adóhatóság azon döntését vitatni, amelyben a Társaság tulajdona feletti rendelkezési jogát teljes mértékben elvonta.
11. Tekintettel tehát arra, hogy a fentiek szerint sérült a Társaságnak a tulajdonhoz való joga, az Egyezmény 13. cikke alkalmazandó és a kapcsolódó EJEB gyakorlat figyelembe veendő. Ennek értelmében bárkinek, akinek az Egyezményben meghatározott jogát vagy szabadságát megsértették, joga van ahhoz, hogy a hazai hatóság előtt a jogsérelem hatékony orvoslását kérje. Ahogy arra joggyakorlatában az EJEB is rámutatott, a hatékony jogorvoslathoz való jog az alapjogok érvényesülésének elsődleges alapfeltétele. Abban az esetben ugyanis, amennyiben az államok nem biztosítanak megfelelő jogi védelmet az egyének számára, a sértettek szükségszerűen arra kényszerülnek, hogy panaszaiikkal közvetlenül az EJEB-hez forduljanak.
12. Habár az EJEE 6. cikk 1. bekezdésével biztosított jog – ahogyan arra a cikk elemzésénél már utaltunk – nem korlátozhatatlan, az EJEB számos ítéletében rögzítette, hogy a bírósághoz fordulás joga kizárólag olyan korlátozás alá vethető, amely magát e jog lényeges tartalmát nem érinti, továbbá amely korlátozás legitim célra irányul, és amely esetében ésszerű arányossági kapcsolat áll fenn az alkalmazott eszközök és az elérni kívánt cél között (Guérin v. France, Omar v. France⁹). A magyar adóeljárás törvény, az Art. a másodfokú, végzés formában meghozott döntésekkel szemben – tekintet nélkül azok tartalmára – kizárja a bírósági felülvizsgálatot (Art. 143. § (1) bekezdés). A szabályozás mögött meghúzódó feltehető jogalkotói szándéokra a kérdéses szakasz hivatalos indokolása világít rá, mely leszögezi, hogy „[a] törvény [kizárja] a végzések elleni bírósági felülvizsgálat kezdeményezésének lehetőségét is. Miután az adóügy érdemében mindig határozattal kell dönten, végzéssel jellemzően eljárási kérdéseket bírál el az adóhatóság. Ebből következően nem indokolt a bírói út megnyitása a végzések, mint eljárási kérdések előtt. Mindamellet a jogorvoslati lehetőség a bírósági felülvizsgálat kizárásával is biztosított, hiszen az adóügy érdemében hozott hatósági határozattal szemben előterjesztett jogorvoslati kérelemben a végzések is megtámadhatók (...)”.
13. Az Indítványban és a jelen kiegészítésben foglaltak jól mutatják e súlyosan leegyszerűsítő, sematikus és formai érvelés visszasságát és Alaptörvénybe, valamint EJEE-be ütközését. A Végzés véglegesen, az ügy érdemére kihatóan zárta le (ugyanakkor érdemi vizsgálat nélkül) a Társaság ügyét az ideiglenes biztosítási intézkedés vitatásával kapcsolatban. Amiatt ugyanis, mert az adóhatóság döntéseit végzés (és nem határozat) formájában hozta meg, Társaságunkat elzárták a bírósághoz fordulás jogától és a hatékony jogorvoslattól. Bár a bíróságok tehermentesítése és ezáltal munkájuknak hatékonyabbá tétele legitim cél lehet, e cél nem szolgálható olyan eszközökkel, mely megfosztja a jogalanyokat a bírósághoz fordulás jogától és a hatékony jogorvoslattól – a jelen ügyben is vizsgált, súlyos következményekkel járó adóhatósági visszasság esetében. És jelen esetben nem is állja meg a helyét a jogalkotói indokolás, hiszen az adóigazgatási eljárást lezáró határozattal szemben előterjesztett jogorvoslati, bírósági felülvizsgálati kérelemben az ideiglenes biztosítási intézkedéssel kapcsolatos végzések nem támadhatók meg, a közigazgatási bíróságoknak az ügy érdemében hozott határozat felülvizsgálata során sincs hatáskörük az ideiglenes biztosítási intézkedés jogszerűségét vizsgálni.
14. A magyar szabályozás nem tekinthető arányos korlátozásnak sem, hiszen az Indítványozót teljes mértékben elzárja, azaz megfosztja a sérelmes döntésnek törvény által létrehozott, független és

⁶ Deweer v. Belgium judgement of 27 February 1980

⁷ Adolf v. Austria judgement of 26 March 1982

⁸ Bendenoun v. France, judgment of 24 February 1994, Series A no. 284

⁹ Guérin v. France és Omar v. Francia judgements of 29 July 1998

pártatlan bíróság általi, tisztességes eljárás keretében való felülvizsgálatának és a jogsérelem hatékony orvoslásának lehetőségétől. Álláspontunk szerint tehát az Indítványozónak az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésében és az EJEE első kiegészítő jegyzőkönyvének 1. cikkében biztosított tulajdonhoz való jogát érintő adóhatósági Végzéssel szemben nem állt rendelkezésre hatékony jogorvoslati lehetőség, mert

1. az Indítványozó az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzéssel szemben fellebbezéssel nem, csak végrehajtási kifogással élhetett, amelyet a NAV Fellebbviteli Igazgatósága elutasított,
 2. ezzel az elutasító döntéssel szemben fellebbezést terjesztettünk elő, amelyet ugyanazon szervezetrendszer felettes szerve, a NAV Központi Irányítás vezetője elutasított a végrehajtási kifogást elutasító végzés helybenhagyásával,
 3. az Indítványozó bírói felülvizsgálatot kezdeményezett a tisztelt Alkotmánybíróság érdemi határozatokkal kapcsolatos joggyakorlatára tekintettel azonban az eljáró Bíróság érdemben nem vizsgálta meg a Keresetünket,
 3. mert a magyar jogrendszer nem csak a törvényi szinten, hanem még a bírói gyakorlat szintjén is kizárta ezt a hatékony jogorvoslati lehetőséget.
15. Noha az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzéssel szemben van helye végrehajtási kifogásnak, illetve az azt elbíráló döntéssel szemben fellebbezésnek, azonban ezek lehetősége – amelyeket Társaságunk a tényállásban bemutatottak szerint teljes mértékben kimerített – az alábbiakban részletezettek szerint is önmagában nem biztosítja a tisztességes eljáráshoz való jog és a hatékony jogorvoslat érvényesülését.
16. A tisztelt Alkotmánybíróság már rámutatott arra, hogy „[a] jogorvoslathoz való jog az ügyféli jogok érvényesítésének egyik legfontosabb garanciája, általános jelleggel áll fenn, azonban gyakorlása feltételhez kötött. Tekintettel kell lenni arra, hogy ne csak formálisan valósuljon meg a jogorvoslat lehetősége, hanem az ténylegesen is alkalmas legyen arra, hogy betöltse szerepét a jogrendszerben.”¹⁰
17. Sem az IBI Végzést meghozó NAV Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság, sem a végrehajtási kifogást első fokon elbíráló NAV Fellebbviteli Igazgatóság, sem az azt másodfokon elbíráló NAV Központi Irányítás Vezetője nem tekinthető sem egymástól, sem pedig Magyarország kormányától (mint végrehajtó hatalomtól) függetlennek.
18. Mind a NAV Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság, mind pedig a NAV Fellebbviteli Igazgatóság a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény („Navtv.”) 1. § (1) bekezdése értelmében a kormány által kijelölt miniszter irányítása alatt álló központi hivatalként működő NAV területi szerve, amely a Végzést meghozó NAV Központi Irányítás, illetve annak Vezetője irányítása alatt áll. A központi államigazgatási szervekről, valamint a Kormány tagjai és az államtitkárok jogállásáról szóló 2010. évi XLIII. törvény („Kstv.”) 5. § (1) bekezdése és 72. §-a értelmében a központi hivatal olyan központi államigazgatási szerv, amely egyszemélyi vezetés alatt áll.
19. A Kstv. 2. § (1) bekezdése értelmében a NAV-ot irányító miniszter hatáskörébe tartozik:
- a) a NAV alapítása, átalakítása, valamint megszüntetése,
 - b) a NAV vezetésére kinevezés, vezetői megbízás adása, a NAV vezetőjének felmentése, a vezetői megbízás visszavonása, és – ha törvény vagy kormányrendelet másként nem rendelkezik – a NAV vezetőjével kapcsolatos egyéb munkáltatói jogok gyakorlása,
 - c) a NAV tevékenységének törvényességi, szakszerűségi, hatékonysági és pénzügyi ellenőrzése,
 - d) a NAV szervezeti és működési szabályzatának jóváhagyása,
 - e) a NAV döntésének megsemmisítése, szükség szerint új eljárás lefolytatására való utasítás,
 - f) jogszabályban meghatározott esetekben a NAV döntéseinek előzetes vagy utólagos jóváhagyása,
 - g) egyedi utasítás kiadása feladat elvégzésére vagy mulasztás pótlására,

¹⁰ 3112/2015. (VI. 23.) AB határozat [28] bekezdés

h) jelentéstételre vagy beszámolóra való kötelezés,

20. Megjegyezzük továbbá, hogy a NAV-ot irányító miniszter által kinevezett vezető – a Navtv. 9. § (1) bekezdése értelmében – nevezi ki illetve menti fel a NAV Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság, illetve a NAV Fellebbviteli Igazgatóság vezetőit, az igazgatókat, akik a Navtv. 10. § (1) bekezdése szerint a NAV vezetője által utasíthatók is.
21. Hangsúlyozzuk, hogy a hierarchikusan felépülő, egyszemélyi vezetés alatt álló központi államigazgatási szerveknél meghatározó szerepet kap az utasítási rendszer. Az utasítási rendszerben a NAV Kiemelt Adó- és Vámigazgatóságnál, illetve a NAV Fellebbviteli Igazgatóságnál foglalkoztatott kormányzati szolgálati jogviszonyban állók felettesük utasítását kötelesek végrehajtani, azt csak akkor tagadhatják meg, ha ezzel bűncselekményt, illetve szabálysértést valósítanak meg, vagy ha más személy életét, testi épségét vagy egészségét, illetőleg a környezetét közvetlenül és súlyosan veszélyeztetnék. A NAV-nál érvényesülő hierarchikus felépítést ezen az utasítási rendszeren felül tovább erősíti, hogy mind a NAV Kiemelt Adó- és Vámigazgatóságban, illetve a NAV Fellebbviteli Igazgatóságban kormányzati szolgálati jogviszonyban foglalkoztatottak jogviszonyának keletkezése és megszűnése, előmeneteli rendszere, juttatásuk mértéke a felettesüktől függ. A Navtv. 16. §-a kifejezetten úgy rendelkezik, hogy a NAV személyi állományával szemben a NAV vezetője által meghatározott teljesítményértékelési rendszert kell alkalmazni.
22. Az adóhatóság közjogi helyzetéből fakadóan tehát az ideiglenes biztosítási intézkedéssel szemben előterjesztett végrehajtási kifogás kérdésében (és így az ideiglenes biztosítási intézkedés jogszerűségéről) eleve nem független és pártatlan bíróság döntött (ilyenre a fentiek alapján az Art. 143. § (1) bekezdés utolsó mondatának alkalmazása miatt nincs is lehetőség), hanem az adóhatóság különböző szervezeti szintjei, amelyek függetlennek sem tekinthetők. Az EJEB joggyakorlata értelmében a függetlenségnek elsősorban a másik hatalmi ágak (végrehajtó és törvényhozó hatalom) vonatkozásában kell megvalósulnia (Ninn-Hansen v. Denmark¹¹). Az EJEB a Findlay v. United Kingdom¹² ügyben hozott döntésében adott további támpontokat, konkrét kritériumokat a függetlenség megítéléséhez. Ezen kritériumok a „bíróság” tagjai kinevezésének módja és időtartama, megfelelő garanciák biztosítása külső nyomásgyakorlás ellen, valamint az, hogy az adott testület függetlennek mutakozzon a társadalmi közmegítélés szerint.
23. A végrehajtó hatalom legfontosabb szereplője parlamentáris berendezkedésű rendszerekben (mint amilyen Magyarország is) a kormány. A Navtv. 1. § értelmében a NAV miniszter, tehát a kormány tagja által irányított szerv. Ugyanezen törvény 6. §-ának értelmében a NAV vezetője a kormány által kijelölt államtitkár. A NAV érdemi döntést előkészítő, valamint hatáskört gyakorló dolgozói kormányzati szolgálati jogviszonyban állnak. Mindezekre tekintettel a NAV mint szervezet végrehajtó hatalomtól való függetlensége kizárt.
24. Az EJEB joggyakorlata nem tartja elégségesnek a függetlenség biztosítását – mely a jelen esetben egyébként sem biztosított –, hanem elvárja azt is, hogy a szerv, mely az Egyezmény 6. cikk (1) bekezdése szerinti tevékenységet folytat, függetlenként is tűnjön fel a társadalom szemében. A NAV vezetője a magyarországi országos médiában rendszeresen nyilatkozik, államtitkári minőségében és annak feltüntetése mellett. Ez a tény a társadalom széles tömegei számára is érthető módon kapcsolja össze a kormánynak köztudomásúlag szerves részét képező államtitkári pozíciót és a NAV vezetőjének tisztségét, azaz az a tény, hogy a NAV vezetője a végrehajtó hatalom szervezeti keretei között tisztséget betöltő személy, a társadalom számára is nyilvánvaló. A NAV kormánytól való függetlensége így nemcsak jogilag kizárt, de a társadalom is tudatában van annak a jogi és szervezet-szociológiai ténynek, hogy a NAV nem a kormánytól független szereplő.
25. A függetlenség és pártatlanság követelménye közötti szoros összefüggést hangsúlyozza az EJEB a Findlay v. United Kingdom ügyben.¹³ A hatáskörrelvonás tilalmának a magyar jogban is létező elve ugyan elméletileg az adóhatóság egyes szintjei közötti formális hatáskör-elválasztást lenne hivatott biztosítani, ez azonban a Bíróság joggyakorlata értelmében nem elegendő a pártatlanság

¹¹ Ninn-Hansen v. Denmark judgement of 18 May 1999, no. 28972/95

¹² Findlay v. United Kingdom judgement of 25 February 1997

¹³ Findlay v. United Kingdom judgement of 25 February 1997

biztosítására. A Sramek v. Austria ügyben¹⁴ az EJEB egy, a jelenlegivel párhuzamba állítható ügyről döntött, mely ügy az ún. „ingatlanforgalmi ellenőr” és a kérelmező között folyt, ám a hatóságban döntési jogkörrel rendelkező személy alárendeltje volt az ügyben az egyik félként szereplő idegenforgalmi ellenőrnek. Hasonlóképpen a jelen ügghöz, formálisan az osztrák hatóság hatáskörét sem vonhatta el felettese, ám az EJEB ítélete szerint ez nem elégséges a pártatlansághoz. „Nyilvánvaló, hogy az ügy előadója nem kapott utasításokat az idegenforgalmi ellenőrtől az ügy intézését illetően, de a Bíróság nem szorítkozhat csak azoknak a tényleges körülményeknek az értékelésére, amelyek az ellenőr és az előadó közötti alá-fölé rendeltségi viszonyból következnek: a látszatnak is lehet jelentősége. Ha egy bíróság tagjai között van olyan személy, aki az egyik peres féllel alá-fölé rendeltségi viszonyban áll, akkor az érintettek joggal kételkedhetnek e személy pártatlanságában”. A Bíróság ezen ítéletét egyébként a Sahiner v. Turkey ügyben¹⁵ hozott döntésével is megerősítette.

26. Az Indítványozó az Indítványban, valamint a jelen kiegészítésben foglaltak szerint a jelen ügyben el van zárva a bírói jogorvoslattól. A magyar jogalkotó ugyanis annak ellenére kizárta a másodfokú adóhatósági végzésekkel (mint a jelen ügyben született Végzés) szembeni bírósági felülvizsgálatot, hogy a jogalkotás során megvalósítandó célként fogalmazta meg a végzésekkel szembeni bírósági felülvizsgálat, mint egyedüli hatékony jogorvoslat, lehetőségének megteremtését.
27. A Ket. 13. § (1) bekezdése alapján a szabálysértési eljárás, a választási eljárás, a népszavazás előkészítése és lebonyolítása, a területszervezési eljárás, a helyi önkormányzatok törvényességi felügyeletével kapcsolatos eljárás, a felsőoktatási felvételi eljárás és az állampolgársági eljárás kivételével valamennyi hatósági eljárás háttérjogszabályaként a Ket-et kell alkalmazni. Ettől eltérően a Ket. 13. § (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az államháztartás javára teljesítendő, törvényben meghatározott befizetésekkel összefüggő eljárásokban (így az ÁFA-val kapcsolatos adóeljárásokban) a Ket-et csak akkor kell alkalmazni, ha az erre az ügyfajta-ra vonatkozó törvény (az Art.) eltérő szabályokat nem állapít meg. Az Art. 5. § (1) bekezdése pedig egyértelműen kimondja, hogy adóügyekben az Art.-ot kell alkalmazni, amennyiben az Art. vagy adót, adófizetési kötelezettséget vagy költségvetési támogatást megállapító törvény másként nem rendelkezik. A Ket. szabályai tehát nem alkalmazandók azokban a kérdésekben, amiket maga az Art. rendez. Ilyen a végzésekkel szembeni bírósági felülvizsgálat lehetősége.
28. Hangsúlyozzuk, hogy a Ket. 109. § (1) bekezdése (illetve az adóigazgatási rendtartásról szóló Törvényjavaslat, ld. jelen Indítvány-kiegészítés 6. bekezdését) – az Art.-tal szemben – kifejezetten lehetővé teszi az olyan végzésekkel szembeni bírósági felülvizsgálatot, amelyek önállóan fellebbezhetők. A Ket. 98. § (3) bekezdés a) pontja alapján önállóan fellebbezhető végzésnek minősülnek az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzések. Ezt a közigazgatási hatósági eljárásokban a Ket. alapján általános jelleggel biztosított lehetőséget az Art. az adóeljárásban kifejezetten kizárja. Megjegyezzük, hogy az Art. 5. § (2b) bekezdése¹⁶ folytán alkalmazandó Art. 149. § (5) bekezdése alapján az ideiglenes biztosítást elrendelő végzéssel szemben fellebbezésnek helye nincs, azzal szemben végrehajtási kifogás terjeszthető elő. Az adóigazgatási rendtartásról szóló Törvényjavaslat 122. § (3) bekezdés f) pontja azonban már a Ket-tel és Ákr-rel összhangban egyértelműen önállóan fellebbezhető végzésnek minősíti az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzést, és ezzel a 130. § (1) bekezdésével összhangban biztosítja a közigazgatási bírósági felülvizsgálat lehetőségét.
29. Mindezek ellenére az Art. 143. § (1) bekezdése – indokolatlanul és alaptörvény-ellenesen – az adóhatóság valamennyi másodfokú végzésével szemben kizárja a bírósági felülvizsgálatát lehetőségét.
30. Véleményünk szerint – figyelemmel a jogalkotónak az Art. indoklásában leírt és fentebb ismertetett jogalkotási szándékára, a Ket. 109. § (1) bekezdésében foglaltakra, az egyes végzések bírósági felülvizsgálatának garanciális jelentőségére, továbbá az adóigazgatási

¹⁴ Sramek v. Austria judgement of 3 October 2000, no.29477/95

¹⁵ Sahiner v. Turkey judgement of 25 September 2001, no. 29279/95

¹⁶ Art. 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.

rendtartásról szóló Törvényjavaslatra – az Art. 143. § (1) bekezdésében rögzített tilalom egy olyan jogalkotási hiba, amely jelen esetben az Indítványozó Alaptörvényben és EJEE-ben is biztosított alapjogainak súlyos megsértéséhez vezetnek.

31. A Döntés (azaz az érdemi vizsgálat nélküli elutasítás) pusztán a fentiek szerint Alaptörvény-ellenes és EJEE-ellenes Art. 143. § (1) bekezdés utolsó mondatán alapszik, Indítványunkat az Abtv. 27. §-ra alapoztuk, azonban kértük a 28. § szerinti vizsgálat lefolytatását is – ezzel tehát gyakorlatilag az Abtv. 26. § (1) bekezdése iránti panaszt is előterjesztettünk. A fentiek alapján leszögezhető, hogy az Art. 143. § (1) bekezdés utolsó mondata a „mérgezett fa”, az azon alapuló Döntés lényegében pedig a „mérgezett fa gyümölcse”, így mind a jogszabályi rendelkezést, mind a Bírói Döntést alaptörvény-ellenesnek kell tekinteni.¹⁷
32. Ezért egyrészt a Döntést az Abtv. 43. § (1) bekezdése alapján meg kell semmisíteni (az Abtv. 27. § szerinti alkotmányjogi panasz körében), és az alaptörvény-ellenes jogszabályi rendelkezés (Abtv. 26. § (1) bekezdés szerinti alkotmányjogi panasz) tekintetében is meg kell szüntetni az alaptörvény-ellenességet.
33. **Utóbbira a fentiek alapján álláspontunk szerint két lehetséges megoldás áll a tisztelt Alkotmánybíróság rendelkezésére:**
 - i) az Alkotmánybíróság megállapíthatja, hogy az Art. 143. § (1) bekezdésének alkalmazása során az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből, valamint a XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdéséből fakadó alkotmányos követelmény, hogy az adóhatóság ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzéssel szemben előterjesztett végrehajtási kifogást jogerősen elbíráló adóhatósági döntés olyan, az adózó tulajdonjogát érintő érdemi határozatnak minősül, amellyel szemben bírói felülvizsgálatnak van helye,
 - ii) az Alkotmánybíróság megállapíthatja az Art. 143. § (1) bekezdése utolsó mondatának alaptörvény-ellenességét és megsemmisítheti azt, amelynek következtében az adóhatósági végzések bírósági felülvizsgálatára a továbbiakban a Ket. 109. § (1) bekezdésében foglalt általános közigazgatási jogi szabályok lesznek irányadók: mivel az Art. 136. § (3) bekezdés h) pontja alapján a végrehajtási kifogást elbíráló végzéssel szemben önálló fellebbezésnek van helye, a Ket. 109. § (1) bekezdése alapján megnyílik a bírósági felülvizsgálat lehetősége.
34. Alkotmányossági szempontból **a második javaslatot azért találjuk célravezetőbbnek**, hiszen ebben az esetben a tisztelt Alkotmánybíróság nem csak az ideiglenes biztosítási intézkedéssel szemben előterjesztett végrehajtási kifogást elutasító végzések tekintetében szüntetné meg az alaptörvény-ellenes helyzetet, hanem helyreállítaná az alapjogvédelem szintjét minden olyan esetben, amikor a hatóság által hozott végzéssel szemben a Ket. 109. § (1) bekezdése alapján közigazgatási eljárásokban általában helye van bírósági felülvizsgálatnak, azonban az Art. 143. § (1) bekezdés utolsó mondata ettől az adóhatósági eljárás alanyait alaptörvény-ellenesen és EJEE-t sértő módon megfosztja. Álláspontunk szerint e jogszabályi rendelkezés alaptörvény-ellenességének megállapításával és megsemmisítésével az Alkotmánybíróság nem vonna el Alaptörvényen alapuló jogokat, hiszen a közigazgatási hatósági eljárás általános szabályait engedné érvényesülni az adóhatóság eljárásaiban is. **Ez utóbbit támasztja alá az adóigazgatási rendtartásról szóló Törvényjavaslat 130. §-nak tartalma is, amely lehetővé teszi a bírósági felülvizsgálatot** Ugyanakkor nyilvánvaló, hogy a hivatkozott EJEB, EUB és alkotmánybírósági gyakorlat alapján megállapítható olyan célszerűségi korlátozás, amely nem teszi lehetővé valamennyi végrehajtási kifogást elbíráló másodfokú végzéssel szembeni bírósági felülvizsgálatot. Ugyanakkor jelen esetben jól látható, hogy a jogalkotó is felismerte az Art. és a Ket. közötti, az ideiglenes intézkedést elrendelő végzéssel szemben igénybe vehető jogintézmények (végrehajtási kifogás vs. fellebbezés) eltérésből fakadó anomáliát és az adóigazgatási rendtartásról szóló Törvényjavaslat 122. § (3) bekezdés f) pontja alapján az adóigazgatási eljárásban ideiglenes biztosítást elrendelő végzéssel szemben önálló

¹⁷ A „mérgezett fa gyümölcse” elnevezést eredetileg az Amerikai Egyesült Államok Legfelsőbb Bírósága alkalmazta a jogellenesen beszerzett büntetőeljárási bizonyítékok tekintetében, és azt takarja, hogy a büntetőeljárásokban sem a jogellenesen megszerzett bizonyíték, sem az annak folyományaként megszerzett további bizonyíték nem használható fel a terhelttel szemben. (Nardonne vs. United States, 308. U.S. 338, 341 (1939), a Legfelsőbb Bíróságtól idézve: „Ha mérgezett a fa, mérgezett annak gyümölcse, és mérgezett lesz az is, aki eszik belőle.”). Álláspontunk szerint jelen esetre kitűnően alkalmazható ez a megközelítés, illetve elnevezés is.

fellebbezésnek lesz helye. Azaz a jogalkotó is felismerte, hogy az ideiglenes biztosítási elrendelése nem pusztán egy eljárási (végrehajtási) cselekmény, amellyel szemben végrehajtási kifogásnak van helye, hanem egy, az adózó jogait lényegesen korlátozó közigazgatási aktus, amellyel szemben fellebbezésnek, majd bírósági felülvizsgálatnak van helye.

* * *

Összegzés kiegészítése

35. **Kérjük a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy az Indítványunkban előadottakat a fenti kiegészítésekkel együtt figyelembe véve hozzon az Indítványban előadott kérelmünknek megfelelő határozatot.**
36. **Tekintettel az adóigazgatási rendtartásról szóló Törvényjavaslatra, amely 2018. január 1. napjától felváltaná az Art-t, az Indítványunkban foglalt kérelmet azzal egészítjük ki, hogy amennyiben a tisztelt Alkotmánybíróság határozathozatalának időpontjában az Art. 143. § (1) bekezdés utolsó mondata már hatályon kívül helyezésre került az egész törvény hatályon kívül helyezése miatt, indítványozzuk, hogy állapítsa meg annak alaptörvényellenességét és rendelje el alkalmazásának tilalmát.**

Tájékoztatjuk a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy jogi képviselőnk neve 2017. november 1. napjától Réti, Antall, Várszegi és Társai Ügyvédi Irodára változott. **7. sz.** alatt csatoljuk a névváltozásról szóló kamarai határozatot.

Budapest, 2017. november 20.

Tisztelettel:

[Redacted signature]

indítványozó

Mellékletek

