

A Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(5000 Szolnok, Kossuth Lajos út 1.)
útján

Alkotmánybíróság

Budapest

Donáti u. 35-45.

1015

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám: IV / 1486 -0 / 2018	
Érkezett: 2018 OKT 02.	
Példány: 3	Kezelőiroda:
Melléklet: 10 db	du!

SZOLNOKI KÖZIGAZGATÁSI ÉS MUNKAÜGYI BÍRÓSÁG	
Taj. szám: kezdőmonat:	
Érkezett: 2018 -08- 30	postán
Példány: 3	Melléklet: 2 db
Közölt:	kt
Taj. szám: utóirat: 5.K.27.039/2017/	

16.

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Alulírott, [REDACTED]),
mint a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtt folyamatban volt,
5.K.27.039/2017. számú közigazgatási per felperese, az Alaptörvény 24. cikke (2)
bekezdésének c) és d) pontjai, valamint az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény
(Abtv.) 26. § (1) bekezdése és 27 §. alapján a következő

alkotmányjogi panasz indítványt

terjesztem elő:

Az Alaptörvény 24. cikke (2) bekezdésének d) pontja és az Abtv. 27. §-a keretében
kérem a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy állapítsa meg a Kúriának a Szolnoki
Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 5.K.27.039/2017/4. számú ítéletét hatályában
fenntartó Kfv.V.35.127/2018/4. számú ítéletének, valamint hatályában fenntartott
5.K.27.039/2017/4. számú Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági ítélet alaptörvény-
ellenességét és semmisítse meg azokat, mivel a határozatok sértik Magyarország
Alaptörvénye

- I. cikk (3) bekezdésében foglalt, alapvető jogok korlátozásának kereteit;
- II. cikk szerinti, emberi méltósághoz való jogot;
- XIII. cikk (1) bekezdése szerinti, tulajdonhoz való jogot;
- XV. cikk (1)-(2) bekezdései szerinti egyenlő bánásmód elvét és megkülönböztetés tilalmát;
- XXIV. cikk (1) bekezdésében foglalt, tisztességes hatósági eljáráshoz, XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdéseiben foglalt, tisztességes bírósági eljáráshoz és jogorvoslathoz fűződő jogot.

Az Alaptörvény 24. cikke (2) bekezdésének c) pontja és az Abtv. 26. § (1) bekezdésének
keretében kérem a Tisztelt Alkotmánybíróságot: állapítsa meg – és a rendelkezések
megsemmisítésével, illetőleg az ügyemben való alkalmazhatatlanság kimondásával orvosolja

–, hogy a panasszal érintett ügyekben alkalmazott, az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. törvény (Egptv.) 2014. szeptember 30-án hatályba lépő 12/D. §

- (2) bekezdésének „- a kötelezettség eredeti esedékessége napjára vonatkozó hatállyal – az adószámlán” kitétele és „A különadó-kötelezettséget és az átalányközteher-kötelezettséget az adóhatóság ugyanazon az adószámlán tartja nyilván.” mondata;
- (3) bekezdésének b) pontjának „15” százalékos mértéket meghatározó része;
- (7) bekezdésének „A magánszemély a módosuló kötelezettségével kapcsolatban külön késedelmi kamatra nem jogosult.” és „A kérelem nem érinti továbbá a magánszemély 11. § (3) bekezdés c) pontja szerinti jogosultságait.” mondatai;
- (9) bekezdése;
- (11) bekezdésének „ellenőrzés keretében” kitétele, valamint az „akkor is, ha az érintett bevallás vonatkozásában korábban már ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező vizsgálatot végzett” mondatrésze

a Magyarország Alaptörvénye II. cikkében foglalt, emberi méltósághoz való jogot sérti.

Az Abtv. 32. § (1) bekezdésének utolsó részére tekintettel, miszerint az Alkotmánybíróság bármely eljárása során **hivatalból is vizsgálja a jogszabályok nemzetközi szerződésbe ütközését**, előadni kívánom, hogy az Egptv. 12/D. §-ának előbb hivatkozott rendelkezései, részei a következőket is sértik:

- az 1993. évi XXXI. törvénnyel kihirdetett, az emberi jogok és az alapvető szabadságjogok védelméről szóló, Rómában, 1950. november 4-én kelt Egyezményben (továbbiakban: Egyezmény) és kiegészítő jegyzőkönyveiben, továbbá az Egyesült Nemzetek Közgyűlése XXI. ülészakán, 1966. december 16-án elfogadott Polgári és Politikai Jogok Nemzetközi Egyezségokmányában (továbbiakban: Egyezségokmány) foglalt,
 - megalázó bánásmód tilalmát (Egyezmény 3. cikk, Egyezségokmány 7. cikk),
 - tisztességes tárgyaláshoz fűződő jogot (Egyezmény 6. cikk 1. pont, Egyezségokmány 14. cikk),
 - hatékony jogorvoslathoz való jogot (Egyezmény 13. cikk, Egyezségokmány 2. cikk 3. pont),
 - megkülönböztetés tilalmát (Egyezmény 14. cikk, Egyezségokmány 26. cikk),
 - joggal való visszaélés, illetőleg jogkorlátozás tilalmát (Egyezmény 17. cikk, Egyezségokmány 5. cikk 1. pont),
 - a tulajdon védelmét (Egyezmény Kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikk, Egyezségokmány 17. cikk).

Az alkotmányjogi panaszomra meginduló eljárásban ezért az Egptv. megjelölt rendelkezéseinek e jogok és tilalmak sérelme szempontjából történő vizsgálata is indokolt lehet.

Előadom, hogy a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtt a közigazgatási pert a hatósági-fellebbezési eljárásban meghozott, másodfokú adóhatósági határozat felülvizsgálata iránt kezdeményeztem. Az adóhatóság másodfokú határozatát 2015. május 14. napján vettem át, 2015. június 10. napján, határidőben éltem keresettel.

A Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság új eljárásban meghozott, **5.K.27.039/2017/4. számú ítéletét 2017. június 22-én vettem át.** A polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 340. § (1) bekezdése értelmében az ítélet ellen **fellebbezésnek nincs helye**, mivel a közigazgatási pert kétfokú közigazgatási eljárás előzte meg. Az ítélet tehát jogerős, felülvizsgálata iránt rendes jogorvoslati kérelem (fellebbezés) nem terjeszthető elő.

A Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság útján a Kúriának címzett **felülvizsgálati kérelmet terjesztettem elő, amely eljárásban a Kúria által hozott Kfv.V.35.2018/4. számú ítéletet 2018. július 2. napján vettem át.**

A Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 5.K.27.039/2017/4. számú ítéletéle ellen határidőben benyújtott alkotmányjogi panaszomat az Alkotmánybíróság a IV/1848-1/2017. ügyszám alatt a felülvizsgálati kérelemre figyelemmel visszautasította.

Ahogy a beadványom A. részében összefoglalt pertörténetben utalok rá: a jelen alkotmányjogi panasszal érintett bírósági ítéletet a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság új eljárásban, azt követően hozta, hogy a Kúria a panasszal érintett ügyben az alperesi adóhatóság felülvizsgálati kérelmét befogadta, érdemben elbírálta: Kfv.I.35.162/2016/5. számú végzésével a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság korábbi, közigazgatási perben hozott ítéletét hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra, új határozat hozatalára utasította.

Az ügyben a fentiek szerint valamennyi rendelkezésemre álló, **rendes jogorvoslati lehetőségemet kimerítettem**, további rendes jogorvoslati lehetőség nem áll rendelkezésemre.

Az Abtv. 52. § (5) bekezdésére és 57. § (1a) bekezdésére tekintettel nyilatkozom, hogy az alkotmányjogi panasz indítványomban szereplő **személyes adataim nyilvánosságra hozatalához nem járulok hozzá.**

Indokolás

A. Tényállás, hatósági eljárás és pertörténet összefoglalója

A.1. A hatósági eljárás és annak előzményei

1987-től voltam a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV), valamint jogelődjei (állami adóhatóság) elsőfokú szervének dolgozója. A NAV-val mint munkáltatóval fennálló kormánytisztviselői jogviszonyom felmentéssel, 2011.08.15 napjával megszűnt.

Felmentésem – figyelemmel arra, hogy sem szakmai alkalmatlanság, sem nem megfelelő munkavégzés, vagy méltatlanság nem szerepelt okaként – felmentési időre és végkielégítésre

jogosított. Felmentési időm a 2010. évi LVIII. törvény 9. §-a szerint két hónap volt, melynek idejére a munkáltató mentesített a munkavégzési kötelezettség alól.

Törvényes mérték szerinti végkielégítésben és felmentési időre járó illetményben részesültem: végkielégitésem 3.928.800 Ft, felmentési időre vonatkozóan kifizetett illetményem 993.847 Ft, a kettő összesen 4.922.647 Ft volt. Utóbbi összeg összetevőinek arányában: az összeg 79,81%-át képezte a végkielégítés, 20,19%-át a felmentési időre jutó illetményrész.

A kifizetőnek minősülő munkáltató az Egptv. 10. §-a alapján, a végkielégítés és a felmentési időre járó illetmény együttes összegének Egptv. 9. §-ában foglalt jövedelemrészéből, azaz a 3.500.000 Ft-ot meghaladó, összesen 1.422.647 Ft adóalapból 98%-os mértékű, 1.394.194 Ft összegű különadót vont le a jogviszonyom megszűnésekor. Amennyiben nem vonta volna a különadót le, az Egptv. 11. § (2) bekezdése alapján a következő hónap 12. napjáig nekem kellett volna évközi bevallás benyújtásával azt megfizetnem.

Az előző bekezdésben rögzített megosztási arány szerint: az 1.422.647 Ft különadó-alapból
– 20,19%, azaz 287.232 Ft jutott a felmentési időre jutó illetményrészre,
– 79,81%, azaz 1.135.415 Ft a végkielégítésre.

Ezt a jövedelemrészt egyebekben az Egptv. 11. § (3) bekezdésének a) pontja szerint a személyi jövedelemadó rendszerében a jövedelem számításánál figyelmen kívül kellett hagyni, ám az összes jövedelem meghatározásakor az összeget be kellett számítani.

A társadalombiztosítás rendszerében pedig, figyelemmel az Egptv. 11. § (3) bekezdésének b-c) pontjaiban foglaltakra,

- a végkielégítés különadóval érintett része (1.135.415 Ft) járulékalapnak és bármilyen, társadalombiztosítási jogosultságot megalapozó jövedelemnek egyáltalán nem számított,
- a munkavégzés nélküli felmentési időre juttatott jövelemrészt (287.232 Ft) pedig járulékalapnak és nyugdíj alapjául szolgáló jövedelemnek kellett tekinteni, melynek biztosítotti járulékterhe a különadó megfizetésével teljesült.

(A különadó alapján kívüli végkielégítés-rész, valamint felmentési időre jutó illetményrész a személyi jövedelemadó és a társadalombiztosítás rendszerében az általános szabályok alá esett azzal, hogy a végkielégítés után nem kellett egészségbiztosítási és munkaerőpiaci járulékot fizetni, csupán nyugdíjbiztosítási járulékot.)

Az 1.394.194 Ft különadót és annak alapját, valamint a kifizetői adólevonást a 2012. május 17-én benyújtott, 1153 típusú, éves adóbevallásomban az önadózás szabályai szerint bevallottam.

2014. április 12-én – az EJB Magyarországot elmarasztaló ítéleteire és az Alkotmánybíróság 6/2014. (II. 26.) AB határozatában foglaltakra tekintettel – önellenőrzést terjesztettem elő, melyben a bevallott 2011. évi különadó-kötelezettséget 0 Ft-ra módosítottam és kértem a bevallásom 0 Ft kötelezettségre történő módosításából eredő, 1.394.194 Ft túlfizetés kiutalását.

Az önellenőrzési nyomtatványom egyik mellékletén az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 124/B. §-a szerinti hatósági eljárást is kezdeményeztem.

Az általam kezdeményezett eljárást azonban a hatóság a hatáskör gyakorlására vonatkozó kötelezettség ellenére egyáltalán nem folytatta le és a nyilvántartás-vezetési kötelezettségének (bevallás felkönyvelése, adó kiutalása) is csak – jelentős késedelemmel – részben tett eleget: az adófolyószámlám bevallási oldalára a kötelezettségcsökkenést több hónapos késedelemmel felkönyvelte, de az adót nem utalta ki annak ellenére, hogy sem kiutalás előtti ellenőrzést, sem bevallás utólagos ellenőrzést nem rendelt el 30 napon belül.

Figyelemmel arra, hogy az adóhatóság a megindult eljárásban hosszú időn keresztül nem tett eleget a hatáskör gyakorlásával kapcsolatos kötelezettségének, a 2014. június 3. napján kelt levelemben kértem az illetékes elsőfokú adóhatóság intézkedését a bevallás érdemi könyvelése és az adó kiutalása érdekében.

Érdemi intézkedést ezután sem történt, a határozathozatal, illetőleg a könyvelés, a kiutalás, illetve annak határozattal történő elutasítása elmaradt, ezért a 2014. június 13. napján kelt levelemben kértem a felettes adóhatóság intézkedését, jelezve: az intézkedés elmaradása esetén bírósághoz fordulok a 2005. évi XVII. törvény 2. §-a szerinti eljárás lefolytatása (a közigazgatási szerv eljárásra történő kötelezése) iránt.

Ezt követően az alperes egyik főosztályvezető-helyettese a 2014. július 15. napján kelt levelében tájékoztatott arról, hogy nem indokolt az elsőfokú hatóság kötelezése az eljárás lefolytatására, mivel időközben kizárásra került az addig mulasztó elsőfokú adóhatóság (NAV Hajdú-Bihar Megyei Adóigazgatósága), figyelemmel az elsőfokú hatóság igazgatójának 2014. június 26-ai bejelentésére.

Azt, hogy pontosan mit jelentett be a NAV Hajdú-Bihar Megyei Adóigazgatóságának Igazgatója 2014. június 26. napján, az eljárás megkezdését követő 73 nap elteltével, a közigazgatási iratok nem tartalmazták.

Az utóbb számomra kizárólag másolatban megküldött, az illetékes adóigazgatóság kizárásáról és a NAV Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Adóigazgatóság egyidejű kijelöléséről szóló közigazgatási végzés szerint csupán azt a tényt, hogy korábban vezető állású alkalmazott voltam. E ténybejelentésből azonban önmagában bármilyen, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) 42. §-a szerinti kizárási ok nem állapítható meg. (Megjegyzendő emellett: az, hogy vezető voltam, igaz, de nemcsak Hajdú-Bihar Megyében, hanem Jász-Nagykun-Szolnok Megyében is, tehát maga a tény a kijelölt igazgatóságra is fennállt.)

A kizárásról és más szerv kijelöléséről szóló döntést egyebekben a mai napig nem „közölték” szabályszerűen velem, a végzés végén még az értesítendők között sem szerepeltem. Külön kérelmemre, 2014. augusztus 8. napján is csupán egy másolatot kaptam e, 2014. július 4. napján kelt végzésből.

E döntésben „az ügyben való eljárásra” a NAV Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Adóigazgatósága került kijelölésre a Ket. 43. §-ára hivatkozva, amely igazgatóság az általam 2014. július 30. napján átvett megbízólevéllel egy bevallás utólagos ellenőrzésére irányuló ellenőrzési eljárást kezdett meg – olyan eljárást, amelyet a NAV Hajdú-Bihar Megyei Igazgatósága nem folytatott és ilyen eljárás lefolytatására a kizárt, illetékes igazgatóság sem bírt kötelezettséggel. A kijelölt Adóigazgatóság az általam kezdeményezett adóigazgatási eljárást teljes egészében mellőzte, a hatáskörét nem gyakorolta, ugyanakkor egy teljesen új eljárást, egy ellenőrzési eljárást kezdeményezett, amely mellett nem tett eleget a 30 napon belüli kiutalási kötelezettségének.

Ezután az állami adóhatóság lényegében semmilyen érdemi ellenőrzési intézkedést nem tett ügyemben, csupán 2011. július végén bekérte a jogviszonyom megszüntetésével kapcsolatos iratokat.

A Miniszterelnökséget vezető miniszter 2014. szeptember 12-én az Országgyűlésnek benyújtotta a T/1271. számú törvényjavaslatát. E javaslat és az ahhoz kapcsolódó módosító indítványok (e körben a Gazdasági Bizottság T/1271/11. sz. módosító javaslata érdemel külön figyelmet) előterjesztését követően az Országgyűlés elfogadta az egyes törvényeknek a költségvetési tervezéssel, valamint a pénzügyi és a közüzemi szolgáltatások hatékonyabb nyújtásával összefüggő módosításáról szóló 2014. évi XXXIX. törvényt (a továbbiakban: Módtv.), mely 2014. szeptember 30-ai hatálybalépéssel beiktatta az Egptv. 12/D. §-át, bevezetve a 98 %-os különadó helyetti átalányközterhet.

A Módtv. hatályba lépése után az adóhatóság, jogtalan határidő-hosszabbításokat követően az Egptv. 12/D. § (5) bekezdése szerint formálisan nyilatkoztatott arról, hogy mely jogviszonyomra tekintettel szereztem meg a különadó alapját képező jövedelmet, illetőleg van-e folyamatban, vagy befejeződött-e azzal összefüggésben bármilyen hazai vagy nemzetközi fórum előtti jogorvoslati eljárás.

Ezután, az Egptv. 12/D. § rendelkezéseire hivatkozva a következőkről döntött elsőfokú határozatában – 2011. évi, 0 Ft-ra módosított különadó bevallásom egyidejű jogszerűnek minősítése mellett:

- törölte az 1.394.194 Ft összegű különadó fizetési kötelezettségemet (amelyet a 2014 áprilisában beadott önellenőrzési bevallásom egyébként már nullára csökkentett, tehát nem volt mit törölni);
- rendelkezett a különadó törlés adófolyószámlámon történő jóváírásáról (holott bevallásom alapján a jóváírás/túlfizetés már szerepelt az adófolyószámlán);
- a 2014. szeptember 30. napjától hatályos új anyagi jogszabály alapján megállapított a terhemre 213.397 Ft összegű átalányközteher kötelezettséget és elrendelte annak adófolyószámlámon történő visszamenőleges előírását;
- rendelkezett 1.180.797 Ft összegű, azaz az átalányközteherrel csökkentett különadó kiutalásáról, vagyis „nettósította” a két adót (úgy, hogy az átalányközteherre vonatkozó döntése még sem jogerős, így sem esedékes, tehát végrehajtható sem volt).

A határozat – sok más fogyatékosága mellett – nem tartalmazott arra vonatkozó indokolást és jogszabályi hely megjelölést sem, hogy az adóhatóság az átalányközteher-megállapítás jogerőre emelkedését és a fizetési kötelezettség esedékességét megelőzően milyen jogalapon gyakorolt végrehajtási intézkedésnek minősülő adó-visszatartást (kvázi biztosítási intézkedést) a jogszerűen visszaigényelt különadó-túlfizetése összegéből, hogyan szedhette be még esedékesség előtt határozati rendelkezésével az átalányközterhet. Ezzel felhatalmazó rendelkezést ugyanis sem az Art., sem az Egptv. nem tartalmazott.

Az eljárás és határozat szabálytalanságai, jogszabálysértései miatt fellebbezéssel éltem.

A fellebbezésemre eljáró másodfokú adóhatóság az elsőfokú határozatot helybenhagyta. A másodfokú határozatot 2015. május 14-én vettem át, ezzel a határozat jogerőre emelkedett.

Csupán 2015. május 27-én utalt ki a hatóság 1.180.797 Ft különadó-túlfizetést a bankszámlámra, a túlfizetés átalányközteherrel azonos összegű 213.397 Ft-ját tehát még ekkor (és később) sem kaptam meg. Az átalányközteher összegét a hatóság 2015. június 12-ei esedékességgel könyvelte fel kötelezettségként az adófolyószámlámra, jogerős ellenőrzési határozat megállapításaként, ám addig annak összegét – jogtalan visszatartás formájában – már beszedte.

Az adóhatóság a kiutalt összeg után sem a különadó kifizetői beszédésétől, vagy a 2011. évi éves bevallásom esedékességétől, sem az önellenőrzésem esedékességétől nem számított fel késedelmi kamatot javamra, határozatának indokolása csupán utalt arra: az Egptv. 12/D. § szerint késedelmi kamat nem jár nekem.

E jogerős határozat bírósági felülvizsgálata iránt kezdeményeztem közigazgatási pert a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtt.

A.2. Keresetlevelem

A keresetlevelemben elsődlegesen arra kértem a bíróságot, hogy semmisség miatt helyezze hatályon kívül a közigazgatási határozatot. Másodlagos, illetőleg harmadlagos indokkal ellátott igényt is előterjesztettem, mivel a semmisségen kívüli jogszabálysértések miatt is indokoltnak láttam a határozat hatályon kívül helyezését vagy megváltoztatását. A **kereseti kérelmem** előadása összefoglalva a következő:

1. A semmisségi ok körében:

- a) Sérelmeztem azt (és az ennek megítéléséhez szükséges mellékleteket is csatoltam), hogy az Alaptörvény XXIV. cikkét, XXVIII. cikkének (7) bekezdését, az Art. 1. § (1)-(3) bekezdéseit, 2. § (1) bekezdését, Ket. 1. § (1)-(3) bekezdéseit, 2. § (1) bekezdését, 4. §-át sértve, többek között a közigazgatási szerv hallgatására, majd a kizárásra és kijelölésre törvényes indok nélkül, azért került sor, hogy az adóhivatal „felelősségre vonás” és vesztés per/nemperes eljárás nélkül várhassa be a különadósokkal összefüggő új jogszabály megjelenését. Az intézkedés célja kizárólag az időhúzás és az eljárási következmények elkerülése volt.

- b) Az Art. 5/A. § (3) bek. h/ha) pontja, Ket. 43. § (1) és (7) bekezdései alapján kifogásoltam a kizárás jogszabályba ütköző, elkésett bejelentését is, mely ugyancsak az előzőeket támasztja alá.
- c) Sérrelmeztem, hogy az illetékes elsőfokú hatóságot nem a Ket. 42. § (4) és (6) bekezdéseinek megfelelően zárták ki az eljárásból, az ügy nem az igazgató, vagy a hatóság saját ügye, vagy jogát közvetlenül érintő ügy volt, emellett az igazgató elfogultságot sem közölt, csupán azt a tényt jelentette be: az adózó vezető volt a NAV Hajdú-Bihar Megyei Adóigazgatóságán évekig (ez a pusztán tény pedig a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Adóigazgatósága vonatkozásában ugyancsak fennállt). Mivel jogtalanul zárták ki az elsőfokú hatóságot, a nem illetékes hatóság a Ket. 43. § (5) bekezdését megsértve jogtalanul járt el az ügyemben.
- d) Jogszabálysértésként jelöltem meg, hogy a kizárásról és más adóigazgatóság kijelöléséről szóló végzést nem közölték velem, így az a Ket. 73/A. § (1) bekezdésének c) pontja és (3) bekezdése szerint nem emelkedett jogerőre, joghatást nem tudott kiváltani, ennek ellenére a NAV Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Adóigazgatósága megbízólevelet adott ki és megkezdte ellenőrzését.
- e) Kifogásoltam, hogy a Ket. 42. §-át megsértve a kijelölt igazgatóság – az Art. 85. §-át is figyelembe véve – nem a folyamatban lévő eljárást folytatta le, amelyből az illetékes igazgatóság kizárásra került.
- f) Sérrelmeztem, hogy egyebekben a hatóságnak az Art. 124/B. §-a szerinti eljárást kellett volna lefolytatnia, nem pedig ellenőrzést, vitattam, hogy akár az illetékes adóhatóságnak, vagy másnak volt-e hatásköre e rendelkezés alapján ellenőrzést lefolytatni.

2. Semmisségi okon kívüli egyéb, a Pp. 339. § (1) bekezdésének értékelése körébe eső, megjelölt jogszabálysértések:

- a) Sérrelmeztem, hogy
 - i. az Alaptörvény XXIV. cikkét, XXVIII. cikkének (7) bekezdését,
 - ii. az Art. 1. § (1)-(3) bekezdéseit, 2. § (1) bekezdését, 49. § (3) bekezdését, 37. § (4) bekezdését, 51. § (1) bekezdését, 92. § (2) bekezdésének a) és d) pontjait és (15) bekezdését, 43. § (6) bekezdését, 87. §-át,
 - iii. a Ket. 1. § (1)-(3) bekezdéseit, 2. § (1) bekezdését, 4. §-át
 megsértve, nemcsak a kizárásra és kijelölésre, hanem a jogszerűtlen határidő hosszabbításokra és egyéb intézkedésekre (pl. kizárólag a különadó egy éven keresztüli visszatartására, az adó-visszaigénylés pénzforgalmi oldalának blokkolására, majd csupán a különbözet kiutalására) is törvényes indok nélkül, azért került sor, hogy az adóhivatal vesztes per/nemperes eljárás nélkül várhassa be a különadósokkal összefüggő új jogszabály megjelenését. Teljesítse továbbá azt a tételes jogszabályban meg sem jelenő „jogalkotói” akaratot, hogy egy jogszerűen benyújtott bevallásból

fakadó visszatérítésre csak csökkentett mértékben, kvázi biztosítási intézkedést foganatosítva kerülhessen sor.

- b) Az Art. 179/A. §, a 43. § (1) bekezdése, 54. § (6) bekezdése, a 176/C-176/E. §-ai, 178. § 31. és 32. pontja alapján kifogásoltam, hogy a hatóság többhavi könyvelési késedelemmel hamis közhiteles nyilvántartást vezetett. A könyvelési kötelezettség teljesítése esetén az adóhatósági számítógépes rendszere jelezte volna a 30 napos kiutalási kötelezettség teljesítésének az elmaradását, így azt az adóhatóság jogszerűtlenül befolyásolta az arra vonatkozó hatáskör gyakorlási kötelezettség elmulasztásával.
- c) A Ket. 72. § (1) bekezdésének e)/ef-eg) alpontjai és (2) bekezdése, az Art. 92. § (13) bekezdése, 37. § (4) bekezdése, 92. § (2) bekezdésének a) és d) pontjai és (15) bekezdése, 43. § (6) bekezdése, 5/A. § (1) bekezdése, a Ket. 33. § (7) bekezdése és az Alaptörvény XXIV. cikke alapján sérelmeztem, hogy többszöri kifogásom ellenére sem kaptam választ arra a hatóságtól:
- i. a hatóság mely rendelkezésekből származtatja hatáskörét, illetékességét,
 - ii. miért ellenőrzést (Art. 85. §-a szerinti, az Art. 86-119. §-aiban szabályozott egyik adóigazgatási eljárás típust) kellett lefolytatni az Art. 124/B. § szerinti hatósági eljárás helyett,
 - iii. milyen indoka volt kiegészítő ellenőrzés elrendelésének tényállás-tisztázásra hivatkozva, amikor tényleges ellenőrzési cselekményre nem került sor (és észrevételem jogkérdéseket tartalmazott), majd meghosszabbításának, amely kiutalás előtti ellenőrzésre utalt, melyet nem folytatott nálam az adóhatóság,
 - iv. miért került sor az elsőfokú és az alperes eljárásának meghosszabbítására,
 - v. miért nem utalták ki a jogszerűen módosított bevallásom alapján keletkező túlfizetésem.

Az indokolási kötelezettség elmaradása mellett számtalan elírás, tévedés, helytelen jogszabályi hivatkozás (pl. nyilatkozattételre felhívásomnál a Ket. 51. § (2) bekezdése és az Art. 48. §-a, az illetékességi hivatkozás egész eljárás alatti helytelen megjelölése) található a döntésekben, vagy az alkalmazott jogszabály megjelölése teljesen hiányzik az ügyben meghozott döntésekből, korlátozva az ügyfél által gyakorolható jogokat.

Utaltam arra: az eljárási hibák ügyemben jelentkező mennyisége és a jogszabálysértések jellege nem tekinthető csekélynek és csekély súlyúnak, ezért a Pp. 339. § (1) bekezdése szerint a határozat hatályon kívül helyezését, egy szabályszerű eljárás lefolytatását indokolják.

3. A Pp. 339. § (2) bekezdésének g) pontja (megváltoztatás) körében értékelendő, megjelölt jogszabálysértések

Az Art. 37. § (1) és (4) bekezdéseire, 43. § (1) bekezdésére, 49. § (3) bekezdésére, 92. § (2) bekezdésének a) és d) pontjaira és (15) bekezdésére, 43. § (6) bekezdésére, 25. § (1) bekezdésének c) pontjára, 106. §-ára, 128. § (1) bekezdésére, 129. § (1) bekezdésére, 178. § 3-4. pontjaira, 151. §-ára, 106. § (3) bekezdésére, az Egptv. 12/D. § (11) bekezdésére

utalva sérelmeztem - és az ennek megállapításához szükséges mellékleteket csatoltam, valamint a határozatban szereplő hatósági előadásokat is kiemelttem -, hogy

- a) a hatóság iratellenes tényállás alapján, fiktív módon és jogszabálysértően rendelkezett úgy, mintha különadó visszatérítési igényem a hatóság határozatán alapult volna, mivel az a bevallásomon alapult, melyet a hatóság ellenőrzése eredményeként jogszerűként el is fogadott (ennek megfelelően az önellenőrzéssel 0 Ft kötelezettségre módosított bevallásomhoz képest javamra/terhemre adókülönböt nem is írt elő);
- b) kiutalás előtti ellenőrzést a hatóság nem végzett, a kiutalás előtti ellenőrzés során alkalmazható részkiutalásra nem kerülhetett sor, egyébként sem állapított meg terhemre a hatóság a különadó adónemben eltérést, vagy bármilyen jogosulatlan igénylést, mely kiutalás előtti ellenőrzéseknél a részkiutalást megalapozná;
- c) a hatóság az átalányközteher vonatkozásában nem írt elő az Art. 37. § (1) bekezdésénél korábbi időpontot az új adónem megfizetésre, a határozat a megfizetés ezen esedékességére külön utalt is, esedékességig pedig nem keletkezhetett az átalányközteher tekintetében adótartozásom, mivel pedig adótartozással nem rendelkeztem, a különadó átalányközteherre történő visszatartására, illetőleg a nettósításra sem kerülhetett sor, sem a teljes eljárás alatt, sem a határozathozatalkor,
- d) Az Egptv. 12/D. § (11) bekezdése akkor, ha az adóalany bevallásával a különadó kötelezettséget már egyébként is csökkentette, kizárólag az átalányközteher megállapítására ad lehetőséget a hatóságnak, de a különadó törlésére nem hatalmazza fel.

Az adóhatósági határozat azon rendelkezései tehát, melyek a különadó kötelezettséget törlik, a különadó visszaigénylést javamra előírják és már az elsőfokú, nem jogerős határozatban az átalányközteher összegét abból visszatartják, jogsértők, hiszen nem lehetett egy már általam törölt kötelezettséget törölni, emellett nem lehetett egy még nem jogerős és adótartozásként nem is jelentkező adóra a túlfizetésemet visszatartani.

E határozati rendelkezések alkalmazásával egyebekben megfosztottak attól a lehetőségtől is: adómérséklési, vagy fizetési könnyítés iránti kérelmet terjesszek elő. Kvázi biztosítási intézkedést fogatosított a hatóság, jogalap nélkül és minden méltányosság kizárása mellett.

Sérelmeztem a késedelmes kiutalásból származó késedelmi kamatról rendelkezés elmaradását is.

A.3. A bíróság eljárása, határozata

A Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az **5. K. 27.190/2015/7. számú végzésével kijavított, 5. K. 27.190/2015/6. számú ítéletével** az adóhatóság keresettel támadott határozatát az elsőfokú eljárásra is kiterjedő hatállyal hatályon kívül helyezte és az illetékes

elsőfokú hatóságot új eljárásra, ennek keretében a nyilvántartással kapcsolatos eljárás lefolytatására kötelezte.

Az ítélet indokolása szerint az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy

- nem volt az illetékes igazgatóság vezetője részéről olyan bejelentés, amely az elfogultságot, mint szubjektív indokot megállapíthatóvá tette volna, ekként az illetékes adóigazgatóság kizárása jogszabálysértő volt;
- a kijelölt végzés joghatályos közlése sem történt meg addig, amíg a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Adóigazgatóság elkezdte az eljárását, közlés hiányában pedig a joghatás sem következhetett be;
- a kijelölt szervezeti egység nem a megindult és már folyamatban lévő eljárást folytatta, hanem helyette egy teljesen más eljárást kezdett meg.

Míndezek alapján az elsőfokú bíróság, semmisségi ok miatt hatályon kívül helyezte a közigazgatási határozatot, az ügy további érdemi vizsgálatába, a határozat tartalmi felülvizsgálatába pedig nem bocsátkozott, figyelemmel arra, hogy a semmisség, mint súlyos eljárási hiba, tartalmilag felülvizsgálhatatlanná tette a határozatot.

A jogerős ítélet ellen **az alperes felülvizsgálati kérelemmel élt.**

A felülvizsgálati eljárásban ellenkérelmet terjesztettem elő, ebben elsődlegesen kértem, hogy a Kúria a Pp. 340/A. § (2) bekezdésének a) pontjára figyelemmel hivatalból utasítsa el a felülvizsgálati kérelmet, mivel a közigazgatási határozatban a fizetési kötelezettség összege pedig nem haladja meg az egymillió Ft-ot. Másodlagosan érdemben is vitattam a felülvizsgálati kérelemben foglaltakat.

A Kúria a Kfv.I.35.162/2016/5. számú végzésével a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 5. K. 27.190/2015/7. számú végzésével kijavított 5. K. 27.190/2015/6. számú ítéletét a hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú bíróságot új eljárásra, és új határozat hozatalára utasította.

A határozat indokolása nem tért ki arra, hogy jelen ügyben miért nem került sor a felülvizsgálati kérelem hivatalbóli elutasítására.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem érdemi vizsgálata keretében, pontos irat megjelölése nélkül lényegében arra jutott: az illetékes igazgatóság igazgatója – ha megkésve is, de – az önellenőrzéssel kapcsolatos valamennyi ügyben (azaz az elfogultság bejelentésekor még nem is létező jogszabállyal kapcsolatos eljárásban is) elfogultságot jelentett be. Az „adóügy” Art. 178. § 6. pontjában foglalt valamennyi, önellenőrzéssel kapcsolatos hatósági ügyet takart és mivel az adóügy egységes, ekként a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Adóigazgatóság valamennyi, önellenőrzéssel kapcsolatos ügyre kapta a kijelölést. Emellett, a kijelölt végzéssel a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Adóigazgatóságnak beállt az eljárási kötelezettsége, függetlenül attól, hogy a kizárásról és kijelölésről készített végzést az ügyféllel közölték-e addig, egyebekben a megbízólevélből, korábbi munkaköröm folytán tudnom kellett, hogy megváltozott az illetékesség. A Kúria szerint továbbá nincs a hatóságnak

automatikus kiutalási kötelezettsége, mert élhet az ellenőrzés jogával az adott ellenőrzési fajta elrendelésével. A Kúria arra vonatkozóan nem foglalt állást, hogy mi van abban az esetben, ha az adóhatóság nem él „az adott ellenőrzési fajta elrendelésével”, mint esetemben történt. Az adott ellenőrzési fajta a kiutalás előtti ellenőrzés elrendelése lett volna, amelynek a határideje 30 nap.

A Kúria a végzése (30) pontjában arra utasította az elsőfokú bíróságot, hogy érdemben vizsgálja: a 2014. április 12. napján benyújtott önrevízióval helyesbített 2011. évi adózással összefüggésben, van-e a 2014. szeptember 30. napjától hatályos 2014. évi XXXIX. 37.§-án alapuló átalányközteher fizetési kötelezettségem. Ez a rendelkezés kizárta azt, hogy új eljárásban vizsgálni lehessen a bevallás benyújtása és az ellenőrzés elrendelése közötti időszakban a hatáskör gyakorlási kötelezettség mulasztását, a jogorvoslati lehetőségeim mellőzését.

A Kúria végzése ellen **alkotmányjogi panaszt terjesztettem elő**, hivatkozva arra, hogy a Kúria alaptörvény-ellenes határozatot hozott. A Kúria, annak ellenére, hogy a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az abszolút semmisségi ok megállapítása mellett a további kereseti kérelmeket érdemben egyáltalán nem vizsgálta, a teljes kereseti kérelmemmel kapcsolatban fejtette ki az álláspontját és ezáltal a szűk kérdéskörre korlátozott utasítása lehetetlenné tette, hogy a kereseti kérelmem több, ki nem merített előadása jogvita tárgya lehessen. A végzésre figyelemmel a Bíróság elzárkózott attól az indítványomtól is, hogy érdemben kérjen nyilatkozatot a kiutalási kötelezettség ellenőrzés elrendelése előtti elmulasztásának jogszabályi hátterére vonatkozóan, továbbá nem tartotta vizsgálható körülménynek azt a lehetőséget, hogy milyen kötelezettség terheli az adóhatóságot, amennyiben nem él 30 napon belül sem a kiutalás előtti, sem a bevallás utólagos ellenőrzésének elrendelésével. Maga a Kúria állapította meg több eseti döntésében, hogy a kiutalási kötelezettség teljesítése az adózók likviditását védő jogintézmény, azt csak a határidőn belül elrendelt ellenőrzés akadályozhatja meg.

Az Alkotmánybíróság a 2017. január 24-én meghozott, **IV/1827-5/2016. számú végzésével alkotmányjogi panaszomat visszautasította**, utalva arra: folyamatban lévőknek, érdemben be nem fejezettnek tekinti a bíróság eljárását.

A Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az új eljárásban meghozott, a jelen alkotmányjogi panasszal érintett, **5.K.27.039/2017/4. számú jogerős ítéletével kereseti kérelmemet elutasította**.

A jogerős ítélet a kereseti kérelmemben szereplő, jelen beadvány A.2. részében 1.a), 1.f), 2.a), 2.b) pontok alatt összefoglalt jogszabálysértések vonatkozásában nem tartalmaz semmit. A 2.c) pontból is kizárólag a kiegészítő ellenőrzés elrendelésével, illetőleg a nyilatkozattételre felhívást érintő elírásokkal foglalkozik, ám azokra sem akként utal, ahogyan azokat a kereseti kérelmem felhívta.

Az ítélet a jelen beadvány A.2. részében 1.b), 1.c), 1.d), 1.e) pontok alatt összefoglalt jogszabálysértésekkel kapcsolatban utal ugyan egyfajta bírói álláspontra, ám kizárólag olyan

formában: az ítélet tényállási részében a Kúria Kfv.I.35.162/2016/5. számú végzését összefoglalja, nagyrészt jogszabályi megjelölések nélkül. Hivatkozik továbbá arra, hogy a Kúria e jogszabálysértéseket végzésében érdemben elbírálta.

Az elsőfokú bíróság ítéletében az Egptv. 12/D. § (11) bekezdését úgy értelmezte: a hatóságnak azokban az esetekben is egy határozatban rendelkeznie kell a különadó törléséről és az átalányközteher előírásáról, ha az adózó korábban már bevallásában csökkentette a különadó kötelezettségét, mivel ezáltal kerül az adózó abba a helyzetbe, hogy azonos esedékességgel ne két adó is terhelje ugyanazon az adószámlán. Ebből az értelmezésből a bíróság arra következtetésre jutott: a hatóságnak joga volt a „nettósításról”, vagyis csupán a két adó különbözetének kiutalásáról rendelkeznie, ez az eljárása továbbá nem sértette például a méltányossági (adómérséklési, fizetés-könnyítési) kérelmek benyújtásának jogát sem. Emellett késedelmi kamat sem jár az adózóknak.

A megállapítás teljes egészében figyelmen kívül hagyta, hogy az adóhatóság mind a bevallásokat, mind a határozatokat köteles az adózó adófolyószámláján könyvelni.

Az ítélet ellen 2017. július 6. napján felülvizsgálati kérelemmel éltem, amelyben sérelmeztem, hogy **az ítélet indokolásának (és nem egy felülvizsgálati eljárásban hozott végzésnek) kell tartalmaznia azt, hogy a felperes kereseti kérelmében előadott egyes jogalapokról, megjelölt jogszabálysértésekről mi volt a bíróság tényeken és jogszabályon nyugvó álláspontja.**

Sérelmeztem, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem **1.a), 1.f), 2.a), 2.b) pontjai alatt összefoglalt jogszabálysértések vonatkozásában** nem tartalmaz semmit, a bíróság a kereseti kérelmemet egyáltalán nem merítette ki (Pp. 3. § (2) bekezdése és 215. §).

A felülvizsgálati kérelem II. részének 1.b), 1.c), 1.d), 1.e) pontjai alatt összefoglalt jogszabálysértésekkel kapcsolatban a Munkaügyi Bíróság ítélete csupán utal egyfajta bírói álláspontra (ítélet 8. o., valamint 9. o. első és utolsó előtti bekezdések). Ám kizárólag olyan formában: a tényállási részben a Kúria Kfv.I.35.162/2016/5. számú végzését összefoglalja, nagyrészt jogszabályi megjelölések nélkül.

Sérelmeztem, hogy ebből a szerkesztési módból nem lehet megállapítani, hogy az adott jogszabálysértésekkel az ítélet érdemben foglalkozott-e egyáltalán, vagy az elsőfokú bíróság úgy értelmezte: az ítéletnek e kérdésekkel érdemben nem kell foglalkoznia, mivel azokról a Kúria végzésben már határozott. Utóbbira utal az ítélet 9. oldalának utolsó előtti bekezdése, melyben az elsőfokú bíróság arra hivatkozott: a Kúria e jogszabálysértéseket végzésében érdemben elbírálta.

A Pp. 215. §-a és 212. § (1) bekezdése szerint a kereseti kérelmet az **ítéletnek kell érdemben kimerítenie**. Az elsőfokú bíróság e megoldása tehát vitatható, e rendelkezések szerint jogszabálysértő. (Megjegyzendő: az Alkotmánybíróság is amiatt utasította vissza az alkotmányjogi panaszomat, mivel a Kúria Kfv.I.35.162/2016/5. számú végzését nem vélte érdemi határozatnak.)

Közigazgatási perben többek között ez jelenti a kereseti kérelem kimerítését (Pp. 3. § (2) bekezdése és 215. §).

B. A sérelmezett határozatok alaptörvény-ellenessége

C.

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Az Alkotmánybíróság számtalan esetben foglalkozott már a tisztességes eljáráshoz és jogorvoslathoz való jog követelményeivel. A 7/2013. (III. 1.) AB határozat Indokolásának [24], [31]-[32], [34] és [38] bekezdéseiben kifejtett alapvető érvek szerint:

A tisztességes eljárás követelménye egy olyan minőséget jelent, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembe vételével lehet csupán megítélni. Az egyes részletszabályok hiánya miatt éppúgy, mint valamennyi részletszabály megalkotásának dacára lehet egy eljárás méltánytalan, igazságtalan vagy nem tisztességes.

A tisztességes eljáráshoz való jog magában foglalja a bírósághoz való jog valamennyi feltételét, a hatékony bírói jogvédelem igényét is.

A tisztességes eljárás és a jogállamiság elvéhez tartozik az a követelmény, hogy a bíróságok a döntéseik alapjául szolgáló indokokat kellő részletességgel mutassák be. A döntéssel szemben feltétlen elvárás, hogy a bíróság az ügy lényegi részeit a szükséges alapossggal vizsgálja meg, és erről a vizsgálatáról a határozatának indokolásában is adjon számot.

Az indokolt döntésekhez való jog szoros összefüggésben áll a jogorvoslathoz fűződő joggal, ugyanis e jog hatékony gyakorlására kizárólag a bíróság döntését alátámasztó indokok ismeretében nyílik valódi lehetőség. Az indokolási kötelezettség teljesítése továbbá összefonódik azzal a tisztességes eljáráshoz való jogból fakadó igénnyel, hogy az eljárásban szereplő fél meghallgatást nyerhessen, azaz kérelmét a bíróság megvizsgálja. Kizárólag a kellő alapossggal indokolt bírói határozatból tűnhet ki, hogy az ügyet eldöntő bíróság ténylegesen figyelembe vette-e a felek által előterjesztett bizonyítékokat és érveket.

Az Alkotmánybíróság az indokolt döntéshez fűződő joggal összefüggésben – az Alaptörvény tisztességes eljáráshoz való jogra vonatkozó szabályát az adott ügy típusa által kijelölt konkrét eljárásjogi szabályokkal összevetve – azt vizsgálja, hogy az indokolási kötelezettséget előíró eljárási jogszabályokat a bíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében meghatározott követelményeknek megfelelően alkalmazta-e.

B.1.

A Ket. 97. § (1) bekezdése, (2) bekezdésének b) pontja és 109. § (1) bekezdése, valamint az Art. 143. § (1) bekezdése szerint, *a bíróságtól a jogerős adóhatósági határozat felülvizsgálata kérhető*. A Pp. 324. § (1)-(2) bekezdései értelmében a bírósági felülvizsgálatra közigazgatási per keretében kerül sor, amelyben a Pp. polgári perekre vonatkozó általános szabályait a XX. fejezetben foglalt eltérésekkel kell alkalmazni.

A Pp. 330. § (1) bekezdésének a) pontja és (2) bekezdése szerint a közigazgatási határozat bírósági *felülvizsgálatára irányuló kereset jogszabálysértésre hivatkozással* terjeszthető elő.

A bíróság a Pp. 3. § (2) bekezdése és 215. §-a alapján a közigazgatási perekben is kötve van a fél kereseti kérelméhez.

A bíróság a Pp. 212. § (1) bekezdése szerint a kereseti kérelemről érdemben ítélet formájában határoz, ítéletét a Pp. 221. § (1) bekezdése szerint – többek között az alapjául szolgáló tények, bizonyítékok és jogszabályok megjelölésével – indokolnia kell.

Mindezeket a Pp. 121. § (1) bekezdésének c) és e) pontjaival is összevetve rögzíthető: a közigazgatási perekben

- az előterjesztett kereseti kérelem az: *a bíróság vizsgálja felül a közigazgatási döntést* (a Pp. 339. §-ában foglaltak legfeljebb csak a jogszabálysértések bíróság által levonható következményei),
- a keresetlevél tartalmi követelményeként előírt, „*érvényesíteni kívánt jog és az annak alapjául szolgáló tények és bizonyítékok*”: a felperes által *megjelölt jogszabálysértés(ek)* és esetlegesen annak bizonyítékai, melyekről a bíróság érdemben indokolt ítéletben határoz.

Függetlenül tehát attól, hogy a bíróság az ítéletében a Pp. 339. § (1)-(2) bekezdései alapján egy rövid rendelkezést fogalmaz meg, *az ítélet* indokolásának tartalmaznia kell azt, hogy a felperes kereseti kérelmében előadott egyes jogalapokról, megjelölt jogszabálysértésekről mi volt a bíróság tényeken és jogszabályon nyugvó álláspontja.

Közigazgatási perben többek között ez jelenti a kereseti kérelem kimerítését (Pp. 3. § (2) bekezdése és 215. §), valamint az indokolási kötelezettség (Pp. 221. § (1) bekezdése) teljesítését.

Álláspontom szerint akkor, ha a felperes egyértelműen megjelöli: milyen tények és megjelölt jogszabályi helyek alapján véli a határozatot jogszabálysértőnek, a bíróságnak arra ítéletében ki kell térnie. A Pp. 339. § (1)-(2) bekezdései szerint meghozandó ítélet szempontjából nem minősülhet lényegtelen körülménynek az, hogy milyen előadás, megjelölt sérelem volt az, amelyet

- a bíróság nem látott jogszabálysértőnek,
- jogszabálysértőnek ítélt, ám az a határozat hatályon kívül helyezésére/megváltoztatására megadott oknál fogva az nem vezethetett,
- a határozat hatályon kívül helyezését/megváltoztatását indokolta.

E körben megjegyezném azt is: a 2018. január 1-jével hatályba lépő új polgári perrendtartás a közigazgatási jogkörben okozott kár megtérítése iránti igény érvényesíthetőségének

előfeltételeként szabja, hogy a közigazgatási ügyben eljáró bíróság a jogsértést megállapítsa (2016. évi CXXX. törvény 24. § (3) bekezdése). Márpedig olyan jogsértést is elkövethet a közigazgatási szerv, amely közigazgatási határozat hatályon kívül helyezésére nem vezethet.

Közigazgatási perben így egyértelműen kimunkált, jogszabálysértésre utaló felperesi előadás alapján nincs olyan kérdés, amelyről a bíróságnak indokolt módon ne kellene határoznia.

Jelen beadványom A.2. részében összefoglaltam, hogy kereseti kérelmem milyen jogszabálysértések megjelölése mellett milyen előadást tartalmazott, A.3. részében pedig azt, hogy keresetemnek mely részei azok, amelyekről az elsőfokú bíróság (és a számára utasítást adó Kúria) egyáltalán nem határozott.

A Kúria Kfv.V.35.127/2018/4. számú ítéletének (24) pontjában megállapítja, hogy az 5.K.27.190/2015/6. számú ítélet ellen csak az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, ezért én az új eljárás kereteinek meghatározásait nem sérelmezhetem.

A megjelölt ítélet egy abszolút semmisségi ok miatt utasította az adóhatóságot új eljárásra, a kereseti kérelmet érdemben nem is vizsgálta, így az ellen felülvizsgálati kérelmet beadnom, nem volt indokolt. A Kúria új eljárásra utasító, a kereseti kérelmem bíróság által érdemben nem is vizsgált részeire adott utasításai miatt pedig alkotmányjogi panasszal éltem, amelyet az Alkotmánybíróság A IV.1827-5/2016. számú végzésével visszautasított.

Álláspontom szerint az, hogy a jogerős ítélet bizonyos felperesi előadásokra, jogszabálysértésekre ki sem tér, **sérti a tisztességes eljáráshoz, illetőleg jogorvoslathoz fűződő jogot.**

Az Alaptörvényből fakadó követelmény negligálására nem szolgálhat alapul az arra történő ítéleti hivatkozás, hogy a Kúria az új eljárásra adott kötelező instrukciójában (Pp. 275. § (5) bekezdése) csupán egyetlen jogkérdés vizsgálatára kötelezte az elsőfokú bíróságot.

Egyrészt ugyanis a Kúria a rá vonatkozó eljárási szabályok szerint jogkérdésre nem, csupán ténykérdésre vonatkozóan dönthet úgy: az elsőfokú bíróságot új eljárásra utasítja a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján, márpedig a panaszommal érintett ügyben a határozathozatalhoz szükséges tények a Kúria rendelkezésére álltak. Az új eljárásra történő kötelezés tehát ilyen körülmények között ugyancsak a tisztességes eljárás követelményébe ütközött.

Másrészt a Kúria új eljárásra megadott instrukciójának, utasításának egy jogkérdésre koncentráló terjedelme több, érdemben nem tárgyalt kérdés vonatkozásában kizárta a jogorvoslati jogom gyakorlását. Tartalmilag elvonta továbbá az elsőfokú bíróság hatáskörét is.

Utóbbival összefüggésben utalok arra, hogy a Pp. 22. § (2) bekezdése szerint a közigazgatási perek a közigazgatási és munkaügyi bíróság hatáskörébe tartoznak, a felperes kereseti kérelméről első fokon e bíróságok kötelesek határozni. A Pp. 275. §-a nem teremti meg annak lehetőségét, hogy amennyiben e bíróságok a kereseti kérelem egyes jogalapjairól nem határoztak, a Kúria olyan új eljárásra utasító végzést hozzon, amely a jövőben is kizárja azt: e kérdésekben a jogvita a későbbiekben se zárulhasson le.

Mindezek alapján az, hogy kereseti kérelmem egyes részeiről – akár a Kúria által adott instrukcióra, akár másra tekintettel – indokolt határozat (ítélet) nem született, a tisztességes eljárás követelményébe, a hatékony jogorvoslathoz való jogba ütközött.

B.2.

Jelen beadványom A.3. részében utaltam arra, hogy a jogerős ítélet az A.2. rész összefoglalójában 2.c) pontként jelölt előadásokból kizárólag a kiegészítő ellenőrzés elrendelésével, illetőleg a nyilatkozattételre felhívással foglalkozik, ám azokra sem akként utal, ahogyan azokat a kereseti kérelmem sérelmezi.

A kiegészítő ellenőrzést és a nyilatkozattételre felhívást ugyanis nem azért kifogásoltam, hogy azok indokolásának jogszerűtlensége önmagában kihathatott az ügy érdemére. A kiegészítő ellenőrzés elrendelésének tényét, szükségességét egyrészt annak keretében, egy bizonyítékként hívtam fel, hogy az adóhatóság mások mellett milyen eljárási cselekményekkel próbálta a határidőt húzni az új jogszabály megjelenésére, hatályba lépésére várva.

Másrészt a kiegészítő ellenőrzést és a nyilatkozattételre felhívást annak körében sérelmeztem, hogy több más jogszabálysértéssel együtt ez is mutatja: a hatóság által hozott döntések indokolásának valótlanága, a sorozatos elírások, tévedések, hallgatások, helytelen jogszabályi hivatkozások mennyisége és a hibák jellege az eljárás szabályszerűsége ügyféli kontrollálásának, az ügyféli jogok gyakorlásának akadálya.

Előadásommal összefüggésben az ítélet nem tartalmazott indokolást, a bíróság így ezzel is **megsértette a tisztességes eljáráshoz, a hatékony jogorvoslathoz való jogot.**

B.3.

Jelen beadványom A.3. részében utaltam arra, hogy az A.2. részben 1.b), 1.c), 1.d), 1.e) pont alatt összefoglalt, keresetem által jelölt jogszabálysértésekkel kapcsolatban a jogerős ítélet kizárólag olyan formában utal egyfajta bírósági álláspontra, hogy az ítélet tényállási részében a Kúria Kfv.I.35.162/2016/5. számú végzését összefoglalja, nagyrészt jogszabályi megjelölések nélkül. Hivatkozik továbbá arra: a Kúria e jogszabálysértéseket végzésében érdemben elbírált.

A Pp. 215. §-a és 212. § (1) bekezdése szerint a kereseti kérelmet nem végzésnek, hanem ítéletnek kell érdemben kimerítenie. Az elsőfokú bíróság e megoldása tehát vitatható, e rendelkezések szerint jogszabálysértő, a bíróság az adott kérdésekre vonatkozó jogvitát ítélettel nem zárta le, **sértve a tisztességes eljárás követelményét.**

Arra az esetre, amennyiben a Tisztelt Alkotmánybíróság úgy értékelné, hogy a Kfv.I.35.162/2016/5. számú végzés tényállási részben történő összefoglalása értékelhető úgy, mintha az elsőfokú bíróság maga határozott volna ítéletében érdemben az adott kérdésekről, álláspontom az, hogy a bíróság ekkor sem tett eleget a tisztességes eljáráshoz, indokolt határozatokhoz, hatékony jogorvoslathoz való jogból fakadó követelményeknek, a következők miatt:

B.3.a.

Annak megállapításával, hogy a kizárás bejelentésére elkéshten és így jogszabálysértő módon került sor, az ítélet külön jogszabályi megjelölése nélkül is egyetérték a Ket. 42. §-a, a 2010. évi CXXII. törvény (NAV tv.) 8. § (5) bekezdése, Ket. 4. § (1) bekezdése és 7. §-a alapján.

Az eljárási hibák vonatkozásában azonban nem csupán ennek értékelését kértem és nem is ennek a jogszabálysértésnek a csak önmagában történő értékelését, hanem azt is: sok más mellett a késedelmes bejelentés is csupán az időhúzást és az eljárási következmények elkerülését, az új jogszabály bevárását szolgálta (e beadvány A.2. részének 1.a) és 2.a) pontjában foglaltam össze az erre vonatkozó előadásomat).

Önmagában ezért annak kimondása: ez az eljárási hiba az ügy érdemére nem hatott ki, a kereseti kérelmemben foglaltakat nem veszi figyelembe.

B.3.b.

A Munkaügyi Bíróság jogerős ítélet 2. oldalának 4. bekezdésében rögzítést nyert: a NAV Hajdú-Bihar Megyei Adóigazgatóságának igazgatója a kizárást arra hivatkozással kérte, hogy a felperes több éven át az adóigazgatóság vezető beosztású alkalmazottja volt.

Ez a bejelentés semmilyen szubjektív okra nem utal, arra sem, hogy az igazgató a korábbi vezető beosztásom okán elfogultnak érezné magát. Ennél fogva nem értelmezhető számomra az, hogy e bejelentés hogyan minősülhetett olyan kizárási indítványnak, amely a Ket. 42. § (4) és (6) bekezdése szerint nemcsak a folyamatban lévő eljárásra, hanem valamennyi, önellenőrzéssel és az alapjául szolgáló bevallással, valamint a még jogszabályban meg sem jelenő átalányközteherrel kapcsolatos ügyemre (tehát egy jövőbeni eljárásra!) is vonatkozott, megalapozta továbbá a Ket. 43. § (5) bekezdése szerinti, más hatóság kijelölését.

A Pp. 220. § (1) bekezdésének d) pontjában és a 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően meg kellett volna indokolni, hogy az elfogultság bejelentésére vonatkozó tényállását pontosan milyen bizonyítékok alapján állapította meg a bíróság. Kereseti kérelmem e körben így úgy nyert elbírálást, hogy lényeges körülmény indokolása elmaradt.

B.3.c.

Ugyancsak a tisztességes eljáráshoz, hatékony jogorvoslathoz való jogot sérti a kijelölő végzés késedelmes megküldésével kapcsolatban rögzített indokolási rész, amely homályos és önmagának ellentmondó, ráadásul **az ügyfelek között indokolatlan megkülönböztetést is tesz** (Alaptörvény XV. cikk (1)-(2) bekezdései).

A Ket. 42-43. §-ai szerinti, a hatóság kizárásának, egyidejűleg más hatóság kijelölésének szabályai olyan rendelkezések, amelyek szabályszerű formában, meghatározott esetben lehetővé tennék azt: az eljárásban a kijelölés útján olyan hatóság vegyen részt, amely eredetileg nem volt illetékes az adott hatósági ügyre.

Eljárni csak az arra jogosult hatóság jogosult és köteles (Art. 71. §), a hatáskörnek, illetékességnek, eljárási jogosultságnak tehát már az eljárás megindulásának a pillanatában is és nem utólag kell fennállnia.

Mivel az illetékesség hiánya olyan súlyos eljárási hiba, amely a Ket. 121. § (1) bekezdésének b) pontja szerint – a Ket. 109. §-ában részben szabályozott – közigazgatási perben is kötelezően érvényesülő semmisségi oknak tekintendő, a kijelölés szabályszerűsége nem tekinthető az ügy érdemére befolyással nem bíró, lényegtelen eljárási kérdésnek.

A jogerős ítélet 8. oldalán rögzítettek szerint az ügy érdemére ki nem ható eljárási jogsértés az, ha a kijelölő végzést az ügyfél nem kapja meg addig, amíg a jogerős végzés hiányában még nem illetékes szerv az eljárást megkezdi.

A hatósági döntés a Ket. 73/A. § (1) bekezdés c) pontja, és a (3) bekezdése szerint a közléssel (Ket. 78. § (2) és (5) bekezdések) válik jogerőssé. A jogerőre vonatkozó szabályok garanciálisak.

A közlés joghatályos, törvényi előírások ellenére történő mellőzése az ügyféli jogállás el nem ismerését jelenti, ami álláspontom szerint nem olyan eljárási hiba, amely lényegtelen lenne.

Különösen annak tükrében, hogy az ítélet 8. oldala azt is rögzíti: a kijelölés behatárolta az eljáró hatóság eljárási- és döntési képességét, jogosultságát, illetve az adózó a közlés révén tudja gyakorolni a jogait.

A kifejtett bírósági álláspont szerint az ellenőrzésre vonatkozó megbízólevél átvétele pótolta a fenti törvényi előírásokat, ezáltal a bíróság tartalmilag jogszerűnek minősítette az illetékességre vonatkozó, abszolút semmisséget eredményező hiányosságokat. A bíróság szerint továbbá, korábbi beosztásom folytán nyilvánvaló ismeretekkel kellett rendelkeznem a hatásköri, illetékességi szabályok felől.

A megállapítás szerint tehát az első eljárási cselekmény – arra jogosult nélküli – foganatosítása megalapozza a hatóság illetékességét abban az esetben, ha az adózó kellő ismerettel rendelkezik az adóigazgatás terén.

Ez a megállapítás az illetékességre, közlésre vonatkozó törvényi előírások negligálásán túl, szubjektivizálja, az ügyfél képességeitől teszi függővé a kijelölés jogszerűségét, az ügyfelek között indokolatlan megkülönböztetést tesz.

Mindezt úgy, hogy a szolnoki adóigazgatóság ellenőrzési eljárásában a hivatkozott megbízólevél az adózó lakóhelye szerinti illetékességet jelölte meg illetékességi okként. Ebből nem tudom, milyen ismérvekkel rendelkező ügyfélnek kellett volna tudnia arról, hogy milyen eljárási szabályok mentén folyik az eljárás az ügyében.

E téren tehát, álláspontom szerint ugyancsak megállapítható az: a bírósági határozat lényeges körülmények indokolásával maradt el, ellentmondásos.

A kijelölő végzés késedelmes megküldésére tett megállapítás ítéletben rögzített indokolása nem jelöli meg egyebekben azt sem, hogy a bíróság szerint milyen ügy érdemi elbírálását nem érintette a kijelölő végzés késedelmes megküldése.

A benyújtott önellenőrzésem alapján megindult egy nyilvántartási eljárás, amelynek az érdemi része az volt, hogy a túlfizetés kiutalásának volt-e törvényi akadálya, azaz sor került-e kiutalás előtti ellenőrzés elrendelésére, és van-e köztartozásom (Art. 120.§ (3) bekezdés a) pont, 123.§), erről nyilvántartásba vétellel, vagy határozati megtagadással kellett volna döntenie a hatóságnak.

Az önellenőrzés mellékletét képező, Art. 124/B. §-a szerinti eljárást kezdeményező beadvány alapján, az Art. 124/B. § szerinti eljárásnak is meg kellett indulnia, mely elvileg 15 napon belüli határozathozattal zárul.

A hivatalból indított bevallás utólagos ellenőrzése és az azt követő utólagos adómegállapítás érdemi része, hogy a különadóra vonatkozó, önellenőrzéssel módosított bevallásom jogszerű, vagy nem, adókülönbözet esetén milyen további jogkövetkezmények terhelnek (Art. 106. § (1) bek., 120.§ (1) bekezdés c) pont, 128-129. §).

Az időközben megjelent új anyagi jogszabályban megalkotott átalányközteher megállapításra irányuló eljárásnak érdemi része egy új anyagi jogi kötelezettség megállapítása, amely szintén önálló jogorvoslattal támadható (Art. 120.§ (4) bekezdés b) pont).

Az ítéletben rögzített indokolás értelmében a hatóságot a kijelölés időpontjától terhelik az eljárási kötelezettségek, a kijelölt szervezeti egységet ugyanazok a jogok, kötelezettségek terheltek, mint az eredetileg illetékest, ugyanakkor az ítélet csak a bevallás utólagos ellenőrzésének „kötelezettségét” ismeri el a kijelöléstől.

A valóságban a kijelölt szervezeti egység – a hatáskör gyakorlási kötelezettséget szelektíven értelmezve – csupán az ellenőrzés jogával élt, de a nyilvántartási és 124/B. § szerinti ügyel

kapcsolatos kötelezettségével nem. Különösen szembetűnő ez a kijelölés dátuma (2014. július 04.) és az ellenőrzés megkezdése (2014.07.31.) között, mikor is a bírói álláspont szerint eljárási kötelezettség már terhelte az új hatóságot, de sem azzal, sem az ellenőrzés jogával nem élt.

Teljes egészében mellőzésre került tehát annak indokolásban történő megfogalmazása: mi történt az egyéb eljárásokkal, a kijelölést, ellenőrzést megelőzően fennállt hatáskör gyakorlási kötelezettségekkel.

A megállapítás emellett figyelmen kívül hagyja azt is, hogy az Art. 89. § szerint az ellenőrzés csak meghatározott esetekben kötelessége az adóhatóságnak, egyébként pedig csupán joga. Az ellenőrzés továbbá nem általános kötelessége az adóhatóságnak, hanem feladatköre. Tehát a kijelölésből nem keletkezett a kijelölt hatóságnak ellenőrzési kötelezettsége, főként úgy nem, hogy a kizárt adóigazgatóság ilyen eljárást nem folytatott ügyekben és ilyen eljárási kötelezettség őt sem terhelte.

A bírósági határozat indokolása tehát e téren is olyan ellentmondásokat tartalmaz, amelyek megállapíthatatlanná teszik azt a lényeges kérdést: mikortól és milyen ügyben járhatott el a NAV Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Adóigazgatósága, sérültek-e a kijelölés és annak közlése folytán az illetékességi szabályok, ekként a semmisség miatt nem áll fenn jelen ügyben.

B.3.d.

A tisztességes eljáráshoz való jog mellett a **tulajdonhoz fűződő jogot is sérti** az ítélet azon része, amely a Kúria végzésének kiutalási kötelezettséggel kapcsolatos azon álláspontjára utal, miszerint nincs automatikus kiutalási kötelezettsége a hatóságnak. Ezt az álláspontot ismétli meg a Kúria Kfv.V.35.127/2018/4. számú ítélete, mellőzve az ezzel kapcsolatban kifejtett, jogszabályi háttér megjelölést tartalmazó álláspontom érdemi cáfolata nélkül. Sem a Munkaügyi Bíróság, sem a Kúria nem foglalt állást az önrevízió beadása és az ellenőrzés elrendelése közötti időtartamra vonatkozó adóhatósági mulasztás (jogorvoslati lehetőségtől történő megfosztásom) tekintetében.

A kiutalási ellenőrzésre vonatkozó előírások, határidők (Art. 92. § (2) bekezdésének d) pontja, 37. § (4) bekezdése) az adózók likviditását védő garanciális rendelkezések.

A túlfizetés feletti rendelkezési jog (kiutalás, átvezetés, az Art. 43. § (4) és (6) bekezdések) jogalap nélküli korlátozása a tulajdonhoz való jogot sérti, akár a hatóság, akár a bíróság teszi azt.

Nyilvánvaló, hogy a kiutalás előtti ellenőrzésre ki nem választott adózók esetében (ilyen a bevallások többsége), ha nem áll fenn köztartozás, és nem kerül sor az Art. 123. § szerinti elutasításra, vagy Art. 150/A-151. §-ok szerinti végrehajtási átvezetésre/visszatartásra, az Art. 37. § (4) bekezdése és 2. számú mellékletének III/5. pontja alapján az adóhatóságnak kötelezettsége a kiutalás teljesítése, a nyilvántartási eljárás ekként történő lezárása.

Ez a kiutalás nem jelenti azt, hogy az elévülési időn belül ne élhetne az adóhatóság az ellenőrzés jogával, de nem tarthat vissza kiutalást, átvezetést pusztán arra tekintettel, hogy majd valamikor utólag ellenőrizni van joga, illetve vár egy neki tetsző új jogszabály jövőbeli megjelenésére.

Az adóhatóság ügyekben nem rendelt el kiutalás előtti ellenőrzést. Tartalmilag továbbá biztosítási intézkedést foganatosított és adó-visszatartást gyakorolt ügyekben, először azért, mert a különadó vonatkozásában új jogszabály megjelenésére várt, később, a határozata után, részkiutalás formájában azért, hogy az átalányközteher összegét biztosítsa addig is, amíg az Art. 37. § (1) bekezdése szerint az esedékessé nem válik (jogerőt követő 15. nap).

Ezen intézkedésekre joga nem volt, erre keresetem is részletesen utalt.

A bírósági határozat e körülményekre ténylegesen nem tért ki, lényegében szentesítette azt az eljárást, hogy az adóhatóság jogcím nélkül visszatarthat túlfizetést, adó-visszaigénylést.

Rögzítette, hogy az adóhatóságot nem terheli automatikus kiutalási kötelezettség, mert élhet az ellenőrzés jogával az adott ellenőrzési fajta elrendelésével. Ez a megállapítás nem vonatkozik arra az esetre, hogy milyen kötelezettsége van az adóhatóságnak, amennyiben nem él az ellenőrzés határidőben történő elrendelésének a lehetőségével.

Ez az általános megállapítás azonban egyrészt nem érinti az ügyem konkrét tényállását, mivel ügyemben nem kiutalás előtti ellenőrzés folyt.

Másrészt tartalmilag arra utal, hogy az adózóknak már esedékesség előtt – akár egy új adókötelezettség még meg sem jelent szabályaira várva – viselniük kell egy jövőbeni adókiszabás terhét.

Nincs olyan jogszabály, amely ilyen korlátozásra bárkinek felhatalmazást adna.

Így a bíróság határozata úgy csorbította a tulajdonhoz fűződő jogomat, hogy annak lényegi és szakszerű indokát nem tudhattam meg.

B.3.e.

Ugyancsak elmaradt a szakszerű indokolás az összes, önellenőrzésemmel kapcsolatban lefolytatható hatósági eljárás egy adóüggyé minősítése kérdésében.

Az ugyanis, hogy az Art. 178. § 6. pontja adóüggyé minősíti az adóval és költségvetési támogatással összefüggő hatósági ügyet, nem jelenti azt: egy ügynek is minősít minden, egy adott adóval kapcsolatos ügyet.

Ilyen rendelkezést tudomásom szerint egyetlen eljárási törvény sem tartalmaz.

Az Art. 178. §-a szerinti fogalom tehát nem érinti sem az Art. 120. §-ában felsorolt, sem az Art. 5. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Ket. 12. § (2) bekezdésben rögzített egyes hatósági ügyek önállóságát.

Önálló hatósági ügy és önálló adóügy így a bevallásom nyilvántartásával kapcsolatos, Art. 123. §-a szerinti eljárás. Önálló hatósági ügy a 124/B. § szerinti eljárás is. Ahogyan önálló adóügy az ellenőrzés (Art. 86. §) és az azt követő utólagos adómegállapítás is (128-129. §).

Ezek a különböző eljárások eltérő eljárási cselekményekkel kezdődnek (kérelem, bevallás, hivatalbóli megindulás) és eltérő határidőben, valamint eljárási módon fejeződnek be (jelen beadvány B.3.c. pontjában az erre vonatkozó szabályokat megjelöltem), jogorvoslati rendszerük sem azonos (észrevételezés, fellebbezés kizártsága, vagy éppen biztosítása stb.).

Olyan önálló eljárás, mint kizárási eljárás nem létezik. A kizárás mindig egy alapeljárásnak a része, a Ket. 42. § valamennyi bekezdése is arra utal: meghatározott ügy elintézésében mely személy, szerv nem vehet részt. Csak konkrét ügyből lehet kizárni valamilyen személyt, vagy szervet. Általában valamilyen ügyfél ügyeiből, vagy előre (jövőben megjelenő jogszabályban szereplő eljárásból) az ügyfél minden ügyéből, nem.

Az ügy Kúria álláspontja szerinti egységessége egyben azt is jelentené, hogy egy adóigazgatási eljárásban bejelentett elfogultság automatikusan kiterjedne az esetleges ellenőrzésre, vagy az esetleges végrehajtásra is. Esetemben az adóhatóság az adóigazgatási eljárásban nem jelentett be elfogultságot, sőt a bevallás ügyintézésének a megindulásáról, intézéséről tájékoztatott, arra akkor került sor, amikor az adóhatóság elnöke elrendelte a különadóval kapcsolatos beadványok kötelező ellenőrzését és a megállapítások szankcionálását.

A bírósági határozat azon része tehát, amely a kizárás-kijelölés, majd a NAV Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Adóigazgatósága által ténylegesen lefolytatott eljárás megvizsgálásának kérdéskörében szabályszerűnek vélte azt: egy másik típusú megkezdett eljárásban történt kizárás és kijelölés megalapozta a bevallás utólagos ellenőrzése ügyében a NAV Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Adóigazgatósága eljárási jogosultságát, nem tartalmazta azt, hogy milyen jogszabály alapján jutott a bíróság e következtetésre.

Megjegyzendő a következő is:

A jogerős ítéletben hivatkozott, a Kúria által hozott végzés az új eljárás vonatkozásában az átalányközteher fennállására szűkítette a Pp. 275. § (5) bekezdése szerinti kötelező instrukciókat.

Amennyiben az átalányközteher fizetési kötelezettség megállapítása az ügy egyetlen érdemi része, nyilvánvaló, hogy a 2014. szeptember 30. napjától hatályos, új anyagi jogszabályban szereplő fizetési kötelezettség megállapítására irányuló adóigazgatási eljárásra nem vonatkozhat a nyilvántartási ügyben 2014. június 26. napján bejelentett ok, amely a kizárást eredményezte jelen ügyben. A kizárás bejelentése csak egy konkrét megindult eljárásban értékelhető, egy esetlegesen jövőben megjelenő új jogszabály szerint induló eljárás tekintetében idő előtti, ilyet az adózó sem jelenthetne be.

Az összes hatósági ügy egyetlen adóüggyé minősítése és a 2014. június 26-ai bejelentés, majd ez alapján történő kizárás és kijelölés vonatkozásában tehát nem állapítható meg az: milyen

lényegi körülmények és jogszabály alapján zárta le a bíróság a semmisség kérdésében a jogvitát.

B.3.f.

Álláspontom szerint az indokolt határozathoz való jogot (tisztességes eljáráshoz való jogot), a tulajdonhoz való jogot, **az alapjogok törvényhez kötött és a szükséges mértéket túl nem lépő korlátozásának követelményét (Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése), az egyenlő bánásmód követelményét és az indokolatlan megkülönböztetés tilalmát is sérti az elsőfokú bíróság Egptv. 12/D. §-a vonatkozásában adott azon értelmezése:**

- a hatóságnak azokban az esetekben is egy határozatban rendelkeznie kell a különadó törléséről és az átalányközteher előírásáról, ha az adózó korábban már bevallásában csökkentette a különadó kötelezettségét, mivel ezáltal kerül az adózó abba a helyzetbe, hogy azonos esedékességgel ne két adó is terhelje ugyanazon az adószámlán,
- a hatóságnak joga volt a „nettósításról”, vagyis csupán a két adó különbözetének kiutalásáról rendelkeznie, ez az eljárása továbbá nem sértette például a méltányossági (adómérséklési, fizetés-könnyítési) kérelmek benyújtásának jogát sem,
- késedelmi kamat sem jár a túlfizetésem több mint egy éves visszatartása után.

Mindennek indokai a következők:

B.3.f.1.

Az Art. 26. § (1) bekezdése, 31. § (1) bekezdése és 1. számú melléklet B) pontja szerint a bevallás az önadózási kötelezettség része, a bevallást meghatározott időpontig kell benyújtani, a bevallás az adott időszakra és adónemre vonatkozó adóalapot és adót tartalmazza.

Az Art. 49. § (1) és (3) bekezdései szerint az önellenőrzés nem egy önálló bevallás, hanem a bevallás helyesbítése, mely során az adózó az adót a kötelezettség eredeti időpontjában hatályos szabályok szerint és a helyesbítendő bevallási időszakra maga helyesbíti. Az önellenőrzés következtében a bevallott adó a helyesbített adó lesz. Az önellenőrzéssel az adózó maga végzi el azt a korrekciót: az adókötelezettség csak a helyesbített mértékben terhelte – eredetileg is.

Az Art. 145. § (1) bekezdésének b) pontja szerint végrehajtható okirat a fizetési kötelezettséget tartalmazó bevallás. Amennyiben az adózó a bevallását önellenőrzéssel módosította, a helyesbített bevallás.

Mindezek következtében az adózó nem kerülhet abba a helyzetbe: az adóhatóság a már 0 Ft kötelezettségre módosított bevallás és az adóhatósági határozattal előírt átalányközteher alapján duplán követeljen egy már megszűnt és azzal azonos esedékességi hatállyal előírandó új kötelezettséget.

A bevallással eredetileg megállapított kötelezettséget önellenőrzéssel magam töröltem, a kötelezettség bevallási oldala ezért 0 Ft-ot mutatott, túlfizetés abból keletkezett, hogy az adót

eredetileg – kifizetői levonás útján – megfizettem, így e befizetésnek nem volt bevallási „ellentételezése”.

Az adófolyószámlára az Art. 43. § (1) bekezdése értelmében, kétféle módon kerülhet előírás (jóváírás): bevallás (ideértve az önellenőrzési lapot is) és adóhatósági határozat útján.

Többek között a fenti rendelkezések azok, amelyek miatt az Egptv. 12/D. §-a egyértelmű különbséget tesz:

- a 98%-os különadó külön kérelemre történő visszatérítési eljárása és
- e § hatályba lépését megelőzően a bevallásban már csökkentett 98%-os különadó kötelezettség esetén lefolytatandó eljárás között.

Míg az Egptv. 12/D. § (1) és (6) bekezdése a kérelemre (és nem bevallásra) lefolytatandó eljárás esetén a különadó törlésére és az átalányközteher előírására kötelezi az adóhatóságot, a 12/D. § (11) bekezdése nem írja elő, hogy az adóhatóság törölje a különadó kötelezettséget, csupán egy átalány-közteher megállapítás iránti rendelkezése lehet az adóhatóságnak, ha a magánszemély a 98 százalékos adómértékkel megállapított adókötelezettségét az adóbevallásban e § hatálybalépését megelőzően már csökkentette.

Az adózó által már csökkentett különadó-kötelezettséget nem kell, nem lehet törölni, mivel az már 0 Ft, akár visszamenőleges hatállyal írják elő az átalányközterhet, akár nem.

Így az indokolás 11. oldalának utolsó előtti, 12. oldalának utolsó és 13. bekezdésének első bekezdésében kifejtett álláspont nem törvényen nyugszik.

Iratellenes és a tisztességes eljárás követelményébe, továbbá a Pp. 339. § (1) bekezdésébe ütköző továbbá az indokolás 11. oldala utolsó előtti bekezdésének következő megállapítása: „Az adóhatóság által végzett törlés egyébként sem eredményezte a különadó összegének kétszeres csökkenését, ezért az ügy érdemére még abban az esetben sem lett volna kihatással, amennyiben a hatósági törlés alaptalan lett volna.”

Egyrészt nem minősülhet ügy érdemére ki nem ható hibának az, amely a határozat rendelkező részében jogszabálysértő módon szerepel, márpedig a különadó „törlésről” rendelkeztek – megalapozatlanul.

Másrészt az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyja azt: az adóhatóság ténylegesen nem végzett törlést, csupán egy nem valós rendelkezést fogalmazott meg határozatában, amit nem is hajtott végre.

Ahogy a közigazgatási perben becsatolt folyószámla kivonataim is mutatták: az adókötelezettség-csökkentés mindvégig, még azután is, hogy a határozat felkönyvelésre került, a bevallásom módosítása eredményeként szerepelt a folyószámlán, nem pedig hatósági, határozati előírás alapján.

Az adóhatóság a határozata alapján csupán az átalányközteher összegét írta elő a folyószámlán, holott abban az esetben, ha a különadó visszatérítési-jogosultságom a határozat alapján keletkezett volna, az Art. 43. § (1) bekezdésében foglalt előírás szerint az e határozati rendelkezések könyvelésének meg kellett volna történnie. Ám erre nem került sor, csupán az átalányközteher összegét könyvelték.

Az tehát, amit az elsőfokú bíróság az adóhivatal javára értékelt, miszerint nem is adódott dupla túlfizetés a folyószámlámon, pontosan annak igazolása: a hatóság az Art. 43. § (1) bekezdését megsértve nem könyvelte fel a határozat szerinti különadó-visszaigénylés előírását a folyószámlámra, mivel e rendelkezése nem volt valós. Amennyiben az Art. 43. § (1) bekezdését betartja, a folyószámlámból – dupla túlfizetés eredményeként – rögtön kiütözik, hogy nem jogszerűen járt el a különadóról történő rendelkezésben.

B.3.f.2.

A jogerős ítéletek nem tartalmazzak arra vonatkozó, jogszabályon nyugvó indokolást sem (nagyrészt semmilyen indokolást rögzít e körben): a keresetben is megjelölt rendelkezésekre tekintettel jogszerű volt-e, hogy az adóhatóság a teljes eljárás alatt a különadó bevallásom módosításából eredő túlfizetésemet visszatartotta, blokkolta a túlfizetésről történő rendelkezésemet és végül csupán a két adó különbözetét utalta ki, továbbá a két adó különbözetének kiutalásáról rendelkezett – miközben

- kiutalás előtti ellenőrzést nem végzett, csupán Art. 106. § (1) bekezdése szerinti bevallás utólagos ellenőrzését, ám ha kiutalás előtti ellenőrzést végzett volna sem állapított meg terhemre a bevallásom alapján jogosulatlan adóvisszaigénylést,
- adótartozásom továbbá nem volt.

Mindezekre nem adhatott az magyarázatot, hogy az átalányközterhet az Egptv. 12/D. § (2) bekezdése szerint a különadó kötelezettség eredeti napjára vonatkozó hatállyal kell megállapítani az adószámlán.

Más ugyanis az: mikori hatállyal állapítanak meg valamit az adófolyószámlán és mi a határozattal előírt adó megfizetésének esedékessége.

Az Art. 37. § (1) bekezdése szerint az adót a törvényben megállapított időpontban, a határozattal megállapított adót a jogerőre emelkedéstől számított 15 napon belül kell megfizetni.

Átalányközteher adónemben nem volt adómegállapítási, bevallási és adófizetési kötelezettségem (Art. 25. §, 26. §, 31. § (1) bek. és 35. § (1) bek.), az Egptv. 12/D. § (2) bekezdése nem is írta elő azt, hogy a különadó esedékességéig kell azt megfizetni.

Az átalányközterhet a hatóság határozata alapján lehetett megfizetni, azaz a határozat jogerőre emelkedésétől számított 15 napon belül.

Mindaddig, amíg a határozat nem jogerős (Ket. 73/A. §) és az esedékesség le nem telik, az Art. 178. § 4. pontja szerint nincs adótartozásom átalányközteher adónemben, a kötelezettség

nem végrehajtható (145. §). Jogerőre emelkedés előtt a hatóságnak intézkedési lehetősége nincs arra, hogy a folyószámlámra határozata alapján bármilyen kötelezettséget könyveljen.

Az a közigazgatási határozat tehát, amely az Art. 37. § (4) bekezdése szerint 2014 májusa óta esedékes, kiutalni kért túlfizetésem vonatkozásában arról rendelkezik: egy később esetlegesen végrehajtható kötelezettségre tekintettel, csupán a különbözetet utalja ki, mindenféle jogalapot nélkülöző rendelkezés. Tartalmilag az Art. 151. § (2) bekezdésének megfelelő adóvisszatartás, amely alkalmazásának feltételei – adótartozás hiányában – nem állnak fenn.

A bíróság pedig, nem a jogszabályon nyugvó ítéletével e tisztességtelen hatósági eljárást szentesítette.

B.3.f.3.

Az szintén nem tudható az ítéletből, hogyan kérhettem volna például az Art. 134. § szerint adómérséklést az átalányközteherre, ha azt már azelőtt beszédni rendelte a hatóság a különadó visszatartásával, hogy az adótartozássá válhatott volna. Az adómérséklésnek feltétele ugyanis az adótartozás léte az Art. e rendelkezése szerint.

Márpedig az Art. 134. §-a az átalányközterhet nem tekinti olyan adónemnek, amelyre magánszemély adózó ne kérhetne adómérséklést.

Szociális helyzet alapján, az Art. 151. § (4) bekezdése szerinti, végrehajtás keretében foganatosított intézkedés (adó-visszatartás) során is mellőzhető az, hogy a kiutalni kért túlfizetést a hatóság az adótartozásra visszatarthassa.

Az elsőfokú bíróság azonban, a tételes jog előírása ellenére aggálytalannak tartotta a hatóság olyan eljárását, amely a különadó visszaigénylésével érintett magánszemélyek esetén még esedékesség, vagyis adótartozássá válás előtt beszéde egy jövőbeni (esetleges) adótartozást anélkül, hogy ezen adózóknak joga lenne adómérséklési kérelmet benyújtania arra. Ahogyan más magánszemély adóalanyok ezt megtehetik bármilyen adótartozásra az Art. 134. § szerint.

Aggálytalannak ítélte továbbá, hogy az adóhatóság kvázi biztosítási intézkedésként, erre vonatkozó adóhatósági végzés és jogalap nélkül (Art. 149. §), még esedékesség előtt (Art. 37. § (1) bekezdése) beszéde a különadóval érintett személyektől az átalányközterhet. Miközben biztosítási intézkedés foganatosításához más adóalanyoknál külön jogalap (követelés kielégítésének későbbi veszélye) és külön végzés szükséges ehhez.

A bíróság tehát határozatával, a megjelölt követelmények sérelme mellett még e tisztességtelen és a különadóval érintett adóalanyi kört hátrányosan megkülönböztető hatósági eljárást is szentesítette.

Sérti az emberi méltóságot és az egyenlő bánásmódot elvét, a diszkrimináció tilalmát az, ha az adóalanyok egy csoportját megfosztják attól a lehetőségtől: szociális szempontok alapján a hatóság méltányos eljárását (adómérséklés) kérhesse, illetőleg egy olyan intézkedést alkalmazunk az adóalannal szemben (adómegállapítás jogerőre emelkedése előtt gyakorolt

visszatartás), amely tartalmilag előzetes biztosítás, amely azt feltételezi: az adót a polgár nem is kívánja megfizetni, a későbbi megfizetés veszélyben van (Art. 149. §).

A bíróság határozata tehát az emberi méltóságot, az egyenlő bánásmód elvét és diszkrimináció tilalmát is sérti.

E jog és elvek tartalmát egyebekben jelen beadványom C. pontjában külön részletezem.

B.3.f.4.

Álláspontom szerint az elsőfokú bíróság ítélete a tisztességes eljáráshoz való jogot, a tulajdonhoz való jogot, az alapjogok törvényhez kötött és a szükséges mértéket túl nem lépő korlátozásának követelményét (Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése), az egyenlő bánásmód követelményét és az indokolatlan megkülönböztetés tilalmát is sértette, amikor az Egptv. 12/D. § (7) bekezdésére hivatkozással azt állapította meg, hogy késedelmi kamatra sem voltam jogosult.

Az Egptv. 12/D. § (7) bekezdése azon, állammal szembeni késedelmi kamatot vonná meg, mely azután járna, hogy az adózók éveken keresztül meg voltak fosztva jövedelmük azon részétől, amely egy „hagyományos” adózás esetén megillette volna őket.

Erre utal az Egptv. 12/D. §-át előterjesztő T/1271. számú törvényjavaslat Általános indokolásának 6. pontja és Részletes indokolása 34. §-hoz tartozó részének 2. bekezdése. E szerint az Egptv. 12/D. §-ával bevezetendő eljárás célja az, hogy méltányosan és megnyugtatóan rendezze a 98%-os különadóval érintettek helyzetét. Az indokolás szerint a bevezetendő átalányközteher mértéke a különadóval terhelt kifizetés időpontjában hatályos szabályoknak megfelelően kiszámított közteher-mértékhez igazodik és figyelembe veszi a visszatérítés és a különadó teljesítése közötti időtartamot.

A törvényjavaslat indokolásában szereplő, „a különadóval terhelt kifizetés időpontjában hatályos szabályoknak megfelelően kiszámított közteher-mérték” a személyi jövedelemadó és a társadalombiztosítás ellátásaira fizetendő járulékok mértékét jelentette, mivel az átalányközteher alapja egyezett a különadó alapjával, a különadó alapja pedig olyan jövedelem volt, amely (különadó hiányában) az 1995. évi CXVII. törvény (Szja tv.) 8., 29. és 30. §-ai, valamint az 1997. évi LXXX. törvény (Tbj.) 4. § k) pontja, 19. § (1)-(3) bekezdései és 2012-ig 24. § (1) bekezdésének b) pontja alapján személyi jövedelemadó és különböző járulékok alapját képezte volna.

A törvényjavaslat indokolása szerinti, a „visszatérítés és a különadó teljesítése közötti időtartam figyelembevétele” pedig valamiféle, eltelt időtartammal egyenes arányban növekvő kompenzációra utalt.

Mivel adójogviszonyokban, túladóztatás esetén az időtartamhoz kötött, államot terhelő kompenzáció az Art. 37. § (6) bekezdése, 135. § (4) bekezdése és 165. § (2) bekezdése

szerinti, a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő kamat, a javaslat indokolása ennek figyelembevételét jelenthette, mint az átalány-közteher mértékét csökkentő tétel.

Álláspontom szerint azonban a jogalkotó szándéka (és az átalány közteher mértékének megállapításánál kalkulált kamat) nem irányult arra: az adóhatóságot (a jövőre nézve teljeskörűen) mentesítse azon kamat alól, amely abból eredt, hogy késedelmesen utalta ki az Art. 37. § (4) bekezdése szerint esedékes visszaigénylést.

Az Art. 37. § (6) bekezdése szerint tehát az adóhatóságnak fennállt a saját mulasztásából eredő kamatfizetési kötelezettsége.

Megjegyezni kívánom: többek között az Egptv. 12/D. § (7) bekezdésének előírása, az egyéb kártérítések kizárása, valamint az Egptv. 12/D. §-ának egyéb rendelkezései vonatkozásában kértem az Alkotmánybíróság eljárásának bírói kezdeményezését az Alaptörvény szerinti – adótörvényeknél is érvényesülő – egyes jogokba, valamint nemzetközi jogban biztosított jogokba ütközése okán.

Utóbbi beadványomban arra is rámutattam, számszaki levezetésekkel is, hogy az átalányközteher mértéke nagyobb esetemben, mint a jövedelemre 2011. évben érvényes, általános szabályok szerinti közteher, valamint a túlvont adóra eső, az Art. szerinti késedelmi kamat különbözete.

Az átalányközteher mértéke tehát még a 98%-os adó és jövedelem kifizetésekor érvényes, általános szabályok szerinti közterhek különbözete utáni, államot terhelő törvényes szankciót sem veszi figyelembe, nemhogy az adóhatóság kiutalási mulasztásából származó késedelmi kamatot, vagy a további kártérítéseket.

Az elsőfokú bíróság azonban az Egptv. 12/D. § (7) bekezdése tekintetében sem kezdeményezte az Alkotmánybíróság eljárását, az indítványom elutasítását nem indokolta.

Adós maradt így a jogerős ítélet annak indokolásával: miért nem illetett meg az Art. 37. § (6) bekezdése szerinti kamat az adó jogtalan visszatartása után.

B.3.g.

Ugyan nem az elsőfokú bíróság jogszabálysértésére vezethető vissza, de a jogerős ítélet arra tekintettel is tisztességes eljárásban született, hogy nem állapítható meg: a Kúria az alperes felülvizsgálati kérelmét miért fogadta be, miért került sor arra, hogy az elsőfokú bíróságnak újabb ítéletet kellett hoznia.

A felülvizsgálati eljárásban benyújtott ellenkérelmem egyértelműen utalt a Pp. 340/A. § (2) bekezdésének a) pontjában foglalt ok miatti, hivatalbóli elutasítás kötelezettségére. Egy adóhatósági határozat esetén ugyanis a fizetési kötelezettség az Art. 14. § (1) bekezdésének d) pontja és 35. §-a szerinti fizetési kötelezettséget jelenti, jelen ügyben pedig a közigazgatási határozatban megállapított fizetési kötelezettség az egymillió forintot nem haladta meg, annak összege 213 397 Ft összegű átalányközteher kötelezettség volt.

A Kúria azonban még csak részben sem tért ki végzése indokolásában arra: miért folytatta le érdemben a felülvizsgálati eljárást, miért bírálta el a felülvizsgálati kérelmet.

A bíróság a fél által előadott kérelmekhez és jognyilatkozatokhoz, így az ellenkérelemhez is kötve van (Pp. 3. § (2) bek., 215. §, 270. §), az általános perjogi szabályok szerint pedig a bíróságnak lényegében minden kérdésben határoznia kell (Pp. 212. § (1) bek.). Hadd utaljak e körben arra, hogy az általános szabályok (Pp. 140. § (1) bekezdése és 157. § (1) bekezdésének a) pontja, továbbá 130. § (1) bekezdése) külön ismerik azt az eljárási fordulatot, amikor az ellenfél ellenkérelmében elsődlegesen – pl. az idézés kibocsátása nélküli elutasítás okaira hivatkozva – a per megszüntetését kéri, ekkor a bíróságnak először erről kell határoznia.

Indokolatlan mellőzni e szabályrendszert a Kúria felülvizsgálati eljárásában akkor, amikor az eljárást kezdeményező fél ellenfele a felülvizsgálati ellenkérelmében arra hivatkozik, hogy a felülvizsgálati kérelem hivatalbóli elutasításának oka áll fenn.

Sem az adóhatósági határozat összegéből, sem a Kúria végzéséből vagy az elsőfokú bíróság ítéletéből nem állapítható meg az: a Kúria miért határozott a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság első ízben meghozott ítéletéről.

D. Az alkalmazott jogszabály alaptörvény-ellenessége (és nemzetközi jogba ütközése)

Mindenekelőtt rögzíteni kívánom: nem kívánom vitatni annak tényét, hogy az államot megilleti az adóztatás joga, illetőleg a közterhekhez történő hozzájárulás egy alkotmányos kötelezettség, amely a tulajdonhoz való jognak korlátja lehet.

Az Alkotmánybíróság korábbi gyakorlatára tekintettel továbbá nem kívánom általában sérelmezni azt, hogy egyes helyzetek rendezése (pl. Alkotmánybíróság határozatából eredő szabályozási hiány szükséges kiküszöbölése) akár még adójogszabályok esetén is hozhatja visszamenőleges szabály megalkotását.

Az adóztatás joga, a közteherviselés kötelezettsége ugyanakkor bizonyos alapjogi korlátokat nem léphet át.

Az Egptv. 12/D. §-a a 2010-2013. adóévekre vonatkoztatva, **évekre visszamenő hatállyal** rendel a hatóság által előírni egy átalányközteher nevű adókötelezettséget (12/D. § (2) bekezdés).

Akár az Egptv. által bevezetett adó alapját, akár a folyószámlán történő előírás hatályát, akár az eljárási jogviszonyokat nézzük, megállapítható: visszamenőlegesen, **lezárt jogviszonyokra és lezárt eljárásokra is kiterjedően** rendeli a jogalkotó e 12/D. §-t alkalmazni. Egyetlen esetben tekinti az átalányközterhet alkalmazhatatlannak, vagyis a 2010-2013. évekre vonatkozó kifizetéssel kapcsolatos adójogviszonyt végleg lezártnak: ha a magánszemély hazai vagy nemzetközi fórum előtt kártérítésre vált jogosulttá, vagy kártérítés iránti eljárása folyamatban van és az igényét igazoltan nem vonja vissza. Igaz, ekkor a 98% különadót sem

kaphatja vissza az államtól (Egptv. 12/D. § (9) és (12) bek.), függetlenül attól, hogy kártérítése (peres igénye) milyen összegű.

Pontosan azért, mert jelen esetben visszamenőleges és visszaható hatályú jogalkotásra került sor, mely fizetési kötelezettséget állapított meg az állampolgár terhére, lett volna szükség körültekintő, minden alapjogot tiszteletben tartó eljárásra.

Az Alkotmánybíróság a 6/2014. (II. 26.) AB határozatában megállapította, hogy az Egptv. 2013. december 30. napjáig hatályos 10. §-a valamennyi, folyamatban lévő ügyben nem alkalmazható, figyelemmel arra, hogy a rendelkezés nemzetközi szerződésben ütközik.

Ekként egyetlen olyan személy ügyében, aki a 2010-2013. évekre megállapított különadót visszakérte, sem hivatkozhattak már a hatóságok, illetőleg a bíróságok az adó mértékét megállapító 10. §-ra: a visszaigényelt különadót a hatóságoknak vissza kellett adni.

Ahhoz a jogi helyzethez képest, hogy az adónak nincs meghivatkozható mértéke, vagyis az adó kiszabhatatlan, bármely kötelezettség visszamenőleges megállapítása egy súlyosabb kötelezettséget jelent.

Kétségtelen, hogy az eredetileg különadó alapjaként szereplő, így személyi jövedelemadótól, bizonyos részében pedig a járulékok egy részétől mentesített jövedelemrész adó nélküli, esetlegesen késedelmi kamatokkal növelt kifizetése felvetette volna annak kérdését: nem méltánytalan-e ez a helyzet azokéhoz képest, akik ugyanabban az adóévben nem az állami szférából kapták végkielégítésüket, ezért azt teljes összegében le kellett adózniuk.

Ám nem ez lenne a magyar adórendszerben az első eset, amikor ugyanolyan vagy hasonló típusú jövedelmek esetén az egyik adóalanynak adót kell fizetnie, míg a másik, különböző megfontolások alapján adókedvezményben, adómentességben részesül: elegendő ehhez például az Szja tv. 1. számú mellékletét áttekinteni. Az adómentesség megadásának joga megilleti az államot.

Így a különadóval érintett személyek ügyének egyszerű és végleges, az adó visszatérítésével történő lezárása nem lett volna kirívó eset, különösen, ha arra gondolunk, hogy e, döntően törvényes végkielégítésben részesülő személyeket évekig megfosztották attól a jövedelemtől, amelyet egy munkáltatónál töltött hosszú szolgálatra tekintettel kaptak és amelynek rendeltetése az lett volna: az álláskereső időszakában pótolja jövedelmük (váratlan) kiesését.

Az átalányközteher visszamenőleges kivetése így álláspontom szerint **nem volt szükségszerű.**

A jogalkotó azonban a különadó pusztá visszatérítését nem ítélte méltányos rendezési módnak, helyette az Egptv. 12/D. §-át vezette be.

A Módtv. előzményét képező T/1271. számú, Lázár János Miniszterelnökséget vezető miniszter által beterjesztett **törvényjavaslat** Általános **indokolásának** 6. pontja és Részletes indokolása 34. §-hoz tartozó részének 2. bekezdése szerint, az Egptv. 12/D. §-ával bevezetendő eljárás célja az, hogy **méltányosan és megnyugtatóan rendezze a 98%-os**

különadóval érintettek helyzetét, amely az előterjesztő Kormány szerint jelenleg bizonytalan és összetett.

Az indokolás szerint továbbá, a bevezetendő átalányközteher **mértéke a különadóval terhelt kifizetés időpontjában hatályos szabályoknak megfelelően kiszámított közteher-mértékhez igazodik és figyelembe veszi a visszatérítés és a különadó teljesítése közötti időtartamot.**

A törvényjavaslat indoklásában szereplő, „a különadóval terhelt kifizetés időpontjában hatályos szabályoknak megfelelően kiszámított közteher-mérték” a személyi jövedelemadó és a társadalombiztosítás ellátásaira fizetendő járulékok mértékét jelentette, mivel az Egptv. 12/D. § (2) bekezdése szerint az átalány-közteher alapja egyezett a különadó alapjával, a különadó alapja pedig a később hivatkozott rendelkezések szerint egy olyan jövedelem volt, amely (különadó hiányában) személyi jövedelemadó és különböző járulékok alapját képezte volna.

A törvényjavaslat indoklása szerinti, a „visszatérítés és a különadó teljesítése közötti időtartam figyelembevétele” pedig valamiféle, eltelt időtartammal egyenes arányban növekvő kompenzációra utalt.

Mivel adójogviszonyokban, túladóztatás esetén az időtartamhoz kötött, államot terhelő kompenzáció az Art. 37. § (6) bekezdése, 135. § (4) bekezdése és 165. § (2) bekezdése szerinti, a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő kamat, az Egptv. 12/D. § (7) bekezdése pedig késedelmi kamatra mondja ki azt: a magánszemély a túladóztatott tétel után külön már nem jogosult erre, a javaslat indoklása ennek figyelembevételét jelenthette, mint adó mértékét csökkentő tétel.

A meghirdetett elveknek megfelelő, „méltányos” rendezési elv azonban esetemben nem érvényesült, a következők miatt:

Jelen beadványom A.1. részében rögzítettek szerint az 1.422.647 Ft különadó-alapból

- 287.232 Ft jutott a felmentési időre jutó illetményrészre,
- 1.135.415 Ft a végkielégítésre.

E jövedelem kifizetésekor, 2011-ben hatályos szabályok (a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény 8. § (1) bekezdése, 29. § (1) és (3) bekezdései, az 1997. évi LXXX. törvény, vagyis Tbj. 4. § (1) bekezdésének k) pont 1. alpontja, 19. § (1) bekezdése, (2) bekezdésének a) pontja, (3) bekezdése, 24. § (1) bekezdésének b) pontja, 33. § (1) bekezdése) szerint a következő adó- és járulék terhelte volna a végkielégítést és felmentési időre járó jövedelmet, amennyiben nem vonják azt különadó alá:

Személyi jövedelemadó:

- alapja mind a végkielégítés, mind a felmentési idő juttatása tekintetében a 100% jövedelem 127%-a, azaz jövedelem x 127%-a (szuperbruttó adóalap),
- mértéke az adóalap 16%-a, vagyis az adó tényleges mértéke:
$$\text{a jövedelem} \times 127\% (\text{szuperbruttósítás}) \times 16\% (\text{adómérték}) = \text{a jövedelem} \times 1,27 \times 0,16 = \text{a jövedelem} \times 0,2032 = \text{a jövedelem} \times 20,32\%.$$

Személyi jövedelemadó + járulékok együtt:

– kizárólag 10% mértékű nyugdíjjárulékot (vagy nyugdíjjárulék+magánnyugdíjpénztári tagdíjat) kellett fizetni a végkielégítés 100%-a után, így a végkielégítés összadó-terhelése járulékkal együtt:

$$\text{jövedelem} \times 20,32\% (\text{szja}) + \text{jövedelem} \times 10\% (\text{járulék}) = \text{jövedelem} \times (20,32\% + 10\%) = \text{jövedelem} \times 30,32\%,$$

– a felmentési időre jutó juttatásnál 10% nyugdíjjárulékot, valamint 7,5% egészségbiztosítási és munkaerő-piaci járulékot, azaz összesen 17,5% járulékot kellett fizetni, így annak összadó-terhelése járulékkal együtt:

$$\text{jövedelem} \times 20,32\% (\text{szja}) + \text{jövedelem} \times 17,5\% (\text{járulék}) = \text{jövedelem} \times (20,32\% + 17,5\%) = \text{jövedelem} \times 37,82\%.$$

Az általános szabályok szerint így

– a 287.232 Ft összegű, felmentési időre jutó illetményrészem után (37,82 %, azaz 287.232 Ft x 0,3782 =) 108.631 Ft szja-t és járulékot,

– az 1.135.415 Ft végkielégítés-rész után (1.135.415 Ft x 30,32% = 1.135.415 Ft x 0,3032 =) 344.258 Ft szja-t és járulékot,

mindösszesen 452.889 Ft adót és járulékot kellett volna fizetnem.

Ezzel szemben a 98%-os különadóként 1.394.194 Ft-ot vont le a kifizető, vagyis az általános szabályokhoz képest a különadó (1.394.194 – 452.889 =) 941.305 Ft összegű túladóztatást jelentett esetemben.

Arra tekintettel, hogy 2011. augusztus 15-én vonta le tőlem a kifizető a 98%-os különadót, ennek hiányában pedig 2011. szeptember 12-ei esedékességgel kellett volna a különadót évközi bevallással bevallanom és megfizetnem (Egptv. 11. § (2) bekezdése), a túladóztatott összeg utáni késedelmi kamat 2011. szeptember 13-ától számítandó fel. Az adó részleges visszautalására 2015. május 27-én került sor. Amennyiben a késedelmi kamatszámítás záró időpontjának utóbbit tekintjük, a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő késedelmi kamat összege: 299.794 Ft.

(Utóbbi adat a www.nav.gov.hu/szolgaltatasok/kalkulatorok/potlekszamitas oldalon került kiszámításra, mivel az Art. 37. § (6) bekezdése, 135. § (4) bekezdése és 165. § (2) bekezdése értelmében, „túladóztatás” esetén az adóhatóság a késedelmi pótlékkal azonos mértékű késedelmi kamatot köteles fizetni az adózónak, ezért a kalkulátor szerinti késedelmi pótlék megegyezik az államot terhelő késedelmi kamattal.)

Az általános szabályok szerint felszámítandó adó (452.889 Ft) és a késedelmi kamat (299.794 Ft) különbözete 153.095 Ft, mely az átalányközteher alapjának (1.422.647 Ft) csupán 10,76%-a (153.095/1.422.647 ≈ 0,1076 = 10,76%).

Esetemben tehát a **15%-os átalányközteher mérték közel másfélszerese** annak, mint amilyen összeget kellene fizetnem, ha a 2011-ben jövedelemben részesülőkkel azonos

– adó- és járulék terhelne, emellett

– késedelmi kamatot érvényesíthetnék az állammal szemben az adó jogtalan visszatartása után.

Mindezt úgy, hogy **nem kérhetek további késedelmi kamatot, kártérítést** (Egptv. 12/D. § (7) és (9) bek.).

Annak ellenére továbbá, hogy az állam beszedi tölem legalább a nyugdíj- és egészségbiztosítási járuléknak megfelelő közterheket a teljes jövedelem után, **nem vagyok jogosult az összeg után mindazon szolgáltatásokra sem, amelyekre azok jogosultak, akik „járulék” néven teljesítik az adókötelezettségüket.**

A Tbj. 2. § (3) bekezdésében foglalt alapelv értelmében ugyanis a kötelező társadalombiztosítás rendszerében a biztosított a járulékfizetési kötelezettség alapján szerezhet jogot egyes társadalombiztosítási ellátásokra, a pénzübeli ellátás továbbá – hacsak törvény kivételt nem tesz – a járulékfizetéssel arányos.

Ezen alapelv mentén nyert szabályozást az 1997. évi LXXXI. törvényben (Tny.) például az öregségi nyugdíj mértéke, melynek jelenleg hatályos 4. § (1) bek. h-i) pontjaira, 20. §-ára és 2. sz. mellékletére, valamint jogviszonyom megszűnésekor hatályos 4. § (1) bek. h-i) pontjaira és 12. §-ára figyelemmel megállapítható: mindaz, ami után az általános szabályok szerint a nyugdíjbiztosítási járulék megfizetést nyert, szolgálati időként és nyugdíj alapjaként a nyugdíj összegét kedvezően befolyásolja, a nyugdíj alapjául szolgáló havi átlagkeresetbe beleszámít.

Az 1997. évi LXXXIII. törvény (Ebtv.) rendszerében is ellátásokat alapoz meg az egészségbiztosítási járulékfizetéssel érintett jövedelem ténye és annak nagysága, így például a 2. § (2) bekezdése és 48. § szerint a táppénz összegét befolyásolja kedvezően.

Ezzel szemben az Egptv. 12/D. § (7) bekezdésének utolsó mondata a társadalombiztosítás rendszerében kizárólag a 11. § (3) bekezdésének c) pontja szerinti jogosultságokat, azaz a munkavégzés nélküli felmentési időre juttatott jövelemrészt érintő, a különadóval már megszerzett, járulékfizetéshez kapcsolódó jogosultságokat tartja fenn.

A végkielégítés tekintetében nem engedi figyelembe venni az átalány-közteher kötelezettség megfizetését a Tny. és Ebtv. szolgáltatási rendszerében, e jövedelmek változatlanul nem nyernek elismerést a nyugdíj, valamint a pénzübeli egészségbiztosítási ellátások alapjában.

Holott egy olyan adónem, amely a törvényjavaslat indokolása szerint a jövedelem kifizetésének évében fizetendő közterheket, így a járulékokat is pótolná, a társadalombiztosítási szolgáltatásokra és azok kedvezőbb számítására is jogosultságot kellene, hogy biztosítson ugyanúgy, ahogyan teszi ezt azoknál, akik nem átalány-közteher, hanem járulék néven fizették meg az ellátások fedezetét.

Az átalány-közterhet egyebekben a törvény nem is engedi szétoztani a személyi jövedelemadó és a járulékok adónemei között: az Ebtv. 12/D. § (2) bekezdése az átalány-közterhet a különadóval egy számlán tartatja nyilván, így meg sem jelenik, hogy

átalányközteher név alatt a társadalombiztosítási ellátások fedezetét is jelentő járulékokat is megfizettem.

Az átalányközteher mértékére is tekintettel tehát sérelmezem a mérték nagyságát és ezzel párhuzamosan azt: további késedelmi kamatra nem vagyok jogosult, a megfizetett adót nem osztják szét az ilyen módon kifizetett személyi jövedelemadó és járulék adónemek között, azt csupán átalányköztheerként a különadó számláján tartják nyilván, e nyilvántartási módból és az Egptv. kifejezett rendelkezéséből eredően biztosítják számomra a járulékfizetés esetén igénybe vehető, biztosítás alapú szolgáltatásokat.

Mindemellett kártérítésre sem vagyok jogosult az állammal szemben.

A különadó visszatérítése utáni, kártérítési fellépés ugyanis, az Egptv. 12/D. § (9) bekezdése alapján oda vezethet: akár utólag is dönthet úgy az adóhatóság, hogy megállapítja: mégis volt különadó fizetési kötelezettségem, mivel az Egptv. 12/D. § „kedvező” szabályai rám nem érvényesülhetnek a kártérítés érvényesítése miatt. (Ugyan tudjuk, hogy a 98%-os adó az Alkotmánybíróság határozata következtében már nem meghivatkozható, ám ahogyan az ügyemben keletkezett közigazgatási iratokból is látszik: az adóhatóság úgy értelmezi, hogy az Alkotmánybíróság határozata csak a bíróságra vonatkozik. Harcolhatok tehát addig, amíg bírósághoz eljutok.)

Nem csupán azokkal szemben kerülök a fent leírtak szerint hátrányos helyzetbe, akik nem az állami szférából kapták végkielégítésüket:

Az Egptv. 2015. december 12-étől hatályos 12/E. §-a 2015. január 1-jére visszamenőleges hatállyal mentesíti a különadó alól azokat a volt állami alkalmazottakat, akiknek felmentésére csoportos létszámleépítés miatt került sor. Különadó helyett az állam a jövedelem után az általános szabályok szerinti közterheket állapíttatja meg és ezek az alkalmazottak a (4)-(5) bekezdések szerint kizárólag a munkáltatótól/kifizetőtől nem kérhetnek késedelmi kamatot. Kártérítési igényük korlátozva nincs, az adóbevallás benyújtását követően pedig, adóvisszatérítési kérelem előterjesztése esetén a hatóság hivatalból állapítja meg a késedelmi kamatot, külön kérni sem kell azt.

A 2010-2013. adóévek végkielégítésre jogosult felmentettjei (így én sem) méltatlanság, munkavégzés nem megfelelő volta, vagy szakmai alkalmatlanság okán távoztak az állami szférából. Ellenkező esetben végkielégítésre nem lettek volna jogosultak a munkajogi szabályok szerint.

Így az, hogy a 98%-os különadó alkalmazhatatlansága után ezek az állampolgárok nemcsak azt az elbánást nem kapják meg, melyet a 2010-2013-ban a nem állami szféra munkáltatójától búcsúzó, de még azt sem, amit például 2015-ben az állami szférából csoportos létszámleépítés keretében távozó, szintén jelenthet az állam részéről egyfajta negatív értékítéletet.

Ahogyan az is, amit a Gazdasági bizottság Módtv.-hez kapcsolódó, T/1271/11. számú módosító javaslatának indokolása sugall: azt, hogy bár a tételes jog ezt nem fogalmazza meg,

a különadósok nem a különadót, hanem eleve csak a különadó és az átalány-közteher különbözetét kaphatják vissza. Az elvárás szerint tehát a hatóságnak minden esetben visszatartási jogot kellene gyakorolnia a visszautalandó különadóból az átalány-közteher javára.

Az állami sugallat oly mértékben befolyásolta az adóhatóság gyakorlatát, hogy én sem kaptam vissza a különadónak azt a részét, amely egyezett az átalány-közteherrel, sőt a határozat eleve csak a különbözet kiutalásáról rendelkezett. Az adó ilyen, idő előtti beszédese formájában megfosztottak attól a lehetőségtől, hogy szociális helyzetre tekintettel adómérséklést kérjek. Holott szociális szempontok érvényesítésére az Art. 151. § (4) bekezdése szerint még akkor is lehetősége lenne az adóalanynak, ha a hatóság visszaigénylés kiutalásáról és a kiutalandó összegből adótartozásra történő visszatartásról dönt, adótartozás behajtása iránti végrehajtási eljárásban. Ez az eljárási mód szintén különbséget tesz adózó és adózó között.

Ahogy az is a 2010-2013. évi különadósok feletti állami értékítéletet hordozhatja, hogy akkor, ha a Módtv. hatálybalépése előtt az adóalany a különadót már önellenőrzés keretében visszakérte, a hatóság az Egptv. 12/D. § (11) bekezdése szerint ellenőrzés keretében írja elő az átalány-közteher.

Az Art. 86. § (1) bekezdése szerint ugyanis az ellenőrzés célja annak vizsgálata: az adózó nem rövidítette-e meg az adóbevételt, a jogszabály szerinti adókötelezettségének eleget tett.

Nyilvánvaló, hogy az átalány-köztehernek nem tudott az adóalany 2010-2013. években eleget tenni, hiszen ez az adó ekkor még nem is létezett.

Így az, hogy egy közhiteles nyilvántartásba, az adó-folyószámlára (Art. 179/A. §), melyről az adózó és egyes állami szervek adatot kérhetnek, az átalány-közteher megállapított összege úgy kerül fel a kötelezettség-oldalra (Art. 43. § (1) bek.), mint egy ellenőrzési határozat előírása, egyértelműen azt a látszatot kelti: az adózó valamit elkövetett, nem tartotta be a jogszabályokat, ellenőrzés keretében (Art. 86. §) kellett megállapítani az adókötelezettségét.

Az ellenőrzés keretében történő megállapítás egyéb szempontból is hátrányos: az adóhatóság kiválasztási rendszere az Art. 90. § (6) bekezdésének d) pontja alapján, a korábbi „eredményes” ellenőrzésre tekintettel az adózót újra és újra ellenőrzésre kiválasztandó adózóként jeleníti meg. Továbbá egy későbbi ellenőrzés során az adóbírátság kiszabásakor, az Art. 171. § (1) bekezdése alapján, egy korábbi eredményes ellenőrzés az „adózó jogellenes magatartásának gyakorisága” keretében, az adózó terhére is értékelhető szempontként rögzül.

Mindezeket összefoglalva: tartalma szerint az átalány-közteher egy olyan új adónem, új kötelezettség, amelyet visszamenőlegesen szabnak ki és számos jogkorlátozással, illetve hátránnyal jár.

Az emberi méltósághoz való jog önmagában is értelmezhető alapjog. „*A polgári és politikai jogok nemzetközi egyezségokmánya 16. cikke kimondja, hogy mindenkinek joga van arra, hogy jogképesnek ismerjék el.*”

a) Az emberi jogokra vonatkozó nemzetközi egyezmények – és ezekkel összhangban az Alkotmány is – azt mondják ki, hogy minden ember, mindenütt, feltétlenül jogképes, azaz jogalany, vagyis jogi értelemben véve „személy”. Ezzel egy hosszú – de legalább kétszáz éve tartó – történelmi folyamat céljai nyertek egyetemes elismerést: minden ember nemcsak „természetes állapotát”, hanem jogállását tekintve is egyenlő lett. A minden embert megillető jogképeség kizárja a rabszolgaságot; s mivel nemcsak általános, de egyenlő is, kizárja a jogképeség különböző terjedelmén alapuló (pl. rendi) különbségeket is. Miután minden ember jogképeségét, személy voltát elismerték, az „ember”, a „jogalany”, a „mindenki”, a „személy” jogilag szinonimává vált. Ezáltal az „ember” normatív fogalommmá lett...

b) A jogképeség olyan végletes absztrakció, amelyben már nincs semmi kizárólagosan emberi. A jogképeség formális minőség. Minden embernek jogképesnek kell lennie, de jogképes nemcsak az ember lehet. A jog az emberen kívül is bármit jogalannyá, „személlyé” nyilváníthat.

Ezért az ember jogi alaphelyzetéhez hozzátartozik két „tartalmi” alapjog is, amely a jogképeség formális kategóriáját kitölti, és a „személy” emberi minőségét kifejezi: az élethez és az emberi méltósághoz való jog. Az emberi méltósághoz való jog azt jelenti, hogy van az egyén autonómiájának, önrendelkezésének egy olyan, mindenki más rendelkezése alól kivont magja, amelynél fogva – a klasszikus megfogalmazás szerint – az ember alany marad, s nem válhat eszközzé vagy tárggyá. A méltósághoz való jognak ez a felfogása különbözteti meg az embert a jogi személyektől, amelyek teljesen szabályozás alá vonhatók, nincs „érinthesetlen” lényegük. A méltóság az emberi élettel eleve együttjáró minőség, amely oszthatatlan és korlátozhatatlan, s ezért minden emberre nézve egyenlő. Az egyenlő méltósághoz való jog az élethez való joggal egységben azt biztosítja, hogy ne lehessen emberi életek értéke között jogilag különbséget tenni. Emberi méltósága és élete mindenkinek érinthesetlen, aki ember, függetlenül fizikai és szellemi fejlettségétől, illetve állapotától, és attól is, hogy emberi lehetőségéből mennyit valósított meg, és miért annyit. Egyetlen ember élethez való jogáról sem beszélhetünk úgy, hogy ne értenénk bele az élethez és méltósághoz való alanyi jogát. Az államnak az élethez való jogot biztosító kötelezettségei csupán ehhez járulnak, de a szubjektív jogot nem pótolják, s anélkül, tehát csak önmagukban, az élő emberekre nézve értelmetlenek is.” [64/1991. (XII. 17.) AB határozat D) 2. pontja].

Az emberi méltóság védelméhez való alapjog védelmét az Alkotmánybíróság a 73/2009. (VII. 10.) AB határozatban is értelmezte, elsősorban a magánszemélyt terhelő egyes adókötelezettségek (a járuléktartozás) adómérséklésének tilalmával összefüggésben. E határozatában emberi méltóságot sértőnek minősítette a járuléktartozás elengedésére vonatkozó általános tilalmat, mely a magánszemély megélhetésének veszélyeztettségére sincs tekintettel. Az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata értelmében adótörvények esetén is számon kérhető az egyensúly a személyek jogmentes magánszféráját védő alapvető jogok és a törvényben megcélzott társadalmi, politikai, gazdasági érdekek között. Amennyiben utóbbi érdekek egyoldalúan és differenciálatlanul érvényesülnek, az emberi méltóság sérelme megállapítható.

Ugyanígy, a közösség tagjait azonos mértékben megillető egyenlőség sérelme is az emberi méltóságot sértheti, különösen akkor, ha a jogalkotó bizonyos rendelkezésekkel egyes csoportokat, hátrány okozásával **stigmatizál**.

E stigmatizáció pedig – a többek között a 43/1195. (VI. 30.) AB határozatban megjelenő jogértelmezésre is figyelemmel – nyilvánvalóan megmutatkozhat akkor, ha a jövedelemtípus szerint azonos társadalmi csoportba tartozó és látszólag azonos elvek mentén adóztatni kívánt társadalmi csoport tagjai között, **tulajdonvédelmet is sértő** különbséget tesz. Így például azonos, biztosítási elemet tartalmazó járulékfizetés mellett a csoport egyik tagjától a járulék alapján járó szolgáltatást különösebb indok nélkül megvonja, míg a másiknak azt biztosítja.

Bár kétségtelen: a közteherviselés alkotmányos kötelezettség, továbbá az állam adókivetése is alkotmányos és nemzetközi jog által elismert jog, mely a tulajdonhoz való jognak korlátja lehet, ám azonos típusú jövedelem látszólag azonos elvek mentén történő adóztatása nem vezethet olyan következményekhez, amely egy adott adóhoz rendelt szolgáltatástól az egyik adóalanyt minden törvényes indok nélkül megfosztja, míg a másik adóalanyt az minden további nélkül biztosított.

Utóbbi eljárás a vagyoni viszonyok **önkéntes, semmilyen alapjoggal nem indokolható korlátozása** miatt, a tulajdonhoz való jogot is sérti, mely jog korlátozására az állampolgárok egy bizonyos köre esetén, indokolatlanul **hátrányos megkülönböztetés** mellett kerül sor.

A hátrányos megkülönböztetés vonatkozásában az Alkotmánybíróság a következő mércét állította fel (9/1990. (IV. 25.) AB határozat IV. pontja szerint:

„Az Alkotmány 70/A. § (1) bekezdésében megfogalmazott megkülönböztetési tilalom értelmezésével az is megállapítható: a diszkrimináció tilalma nem jelenti azt, hogy minden, még a végső soron nagyobb társadalmi egyenlőséget célzó megkülönböztetés is tilos. A megkülönböztetés tilalma arra vonatkozik, hogy a jognak mindenkit egyenlőként (egyenlő méltóságú személyként) kell kezelnie, azaz az emberi méltóság alapjogán nem eshet csorba, azonos tisztelettel és körültekintéssel, az egyéni szempontok azonos mértékű figyelembevételével kell a jogosultságok és a kedvezmények elosztásának szempontjait meghatározni...

Az Alkotmánybíróság a fenti ügy kapcsán szükségesnek tartja megállapítani: az azonos személyi méltóság jogából esetenként következhet olyan jog is, hogy a javakat és esélyeket mindenki számára (mennyiségileg is) egyenlően osszák el. De ha valamely - az Alkotmányba nem ütköző - társadalmi cél, vagy valamely alkotmányos jog csakis úgy érvényesíthető, hogy e szűkebb értelemben vett egyenlőség nem valósítható meg, akkor az ilyen pozitív diszkriminációt nem lehet alkotmányellenesnek minősíteni.”.

A diszkrimináció tehát elsődlegesen pozitív lehet. Ám semmiképpen nem minősülhet megengedett diszkriminációnak az, ha a jogalkotó egy szolgáltatás fedezetére biztosított adókötelezettség megfizettetése esetén az egyik adófizetőt elzárja a megfizetés figyelembevételétől, így arra szolgáltatást nem nyújt, míg a másik adófizető az adó megfizetésének szolgáltatásban megnyilvánuló előnyét élvez.

Ahogy az sem minősül megengedett diszkriminációnak, ha azonos jövedelemre kiszabott, azonos adó esetén az egyik adóalany az általános szabályok szerint adózhat, míg a másik adóalany vonatkozásában olyan indokolatlan, kötelező eljárásrendet alakítanak ki, amelyből számára automatikusan hátrányos jogkövetkezmények származhatnak. Az Egptv. 12/D. §-a ugyanis, a kérelemre történő adóvisszatérítés esetén pusztán egy hatósági adó-előírást rendel, míg arra az esetre, ha az adózó korábban már benyújtotta önellenőrzését, ellenőrzés keretében történő előírást, annak minden későbbi, vagy azonnal megjelenő joghátránya mellett (közhiteles nyilvántartásnak minősülő adófolyószámla adatai, későbbi ellenőrzésekre történő kiválasztás, adóbírság kiszabása során az adóalany terhére értékelés).

Szintén sérti az emberi méltóságot és a diszkrimináció tilalmát az, ha az adóalanyok egy csoportját megfosztják attól a lehetőségtől: szociális szempontok alapján a hatóság méltányos eljárását (adómérséklés) kérhesse, illetőleg egy olyan intézkedést alkalmazunk az adóalannal szemben (adómegállapítás jogerőre emelkedése előtt gyakorolt visszatartás), amely tartalmilag előzetes biztosítás, amely azt feltételezi: az adót a polgár nem is kívánja megfizetni, a későbbi megfizetés veszélyben van (Art. 149. §).

A hivatkozott nemzetközi szerződéseknek és Alaptörvényünknek is garanciális rendelkezése: **az alapvető jogok korlátozása nem lehet önkényes**. Legfeljebb más alapvető jog érvényesülése vagy valamely alkotmányos érték védelme érdekében, az ahhoz feltétlenül szükséges mértékben, az elérni kívánt céllal arányosan és az alapvető jog lényeges tartalmának tiszteletben tartásával kerülhet arra sor.

A jogegyenlőség, a tulajdonhoz való jog minden jogi indok nélkül történő korlátozása e garanciát figyelmen kívül hagyja.

Ahogy figyelmen kívül hagyja e jogokat és garanciát az a szabályozás is, amely egyes személyeket indokolatlanul megfoszt attól: ha az állam részéről a polgárt kár éri, kárát megtérítsék.

Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint a **tisztességes tárgyaláshoz, illetőleg a hatékony jogorvoslathoz való jog** magában foglalja a bírósághoz való jog valamennyi feltételét: azt, hogy a polgár, amennyiben kár érte, vagy ügyében például jogtalanul, kamatot elutasító határozatot hoztak, igényét bíróság előtt érvényesíthesse és a perbe vitt jogokról a bíróság érdemben dönthessen.

A bíróhoz fordulás, a kár megtérítéséhez való jog gyakorlása álláspontom szerint adójogi retorziókhoz nem köthető, az ilyen „jogkövetkezmény” minden mérlegelés nélküli, elvi lehetősége önkényes jogkorlátozásnak minősül.

Az előzőekben utalt alapjogok és tilalmak, korlátok sorozatos sérelme, a jogoktól megfosztás, illetőleg indokolatlan többes jogkorlátozás és hátrányok okozása – különösen egy korábban a jogalkotó által már megbélyegzett társadalmi csoport vonatkozásában – együttesen változatlanul stigmatizálhatja az adott társadalmi csoportot, ezért a **megalázó bánásmód tilalmába** is ütközhet, érte ezalatt elsősorban az olyan bánásmódot, amely alkalmas arra,

hogy a csoport bizonyos tagját (változatlanul) lealacsonyítson mások, vagy éppen a saját szemében.

Mindezek alapján indítványoztam alkotmányjogi panaszomban, hogy a Tisztelt Alkotmánybíróság az Egptv. 12/D. §-ának azon részeit is, amelyek az adó mértékére, nyilvántartási módjára, társadalombiztosítási rendszerben történő jogosultságok elismerésére (vagy inkább: el nem ismerésére), késedelmi kamat és kártérítés kizárására, valamint az adó ellenőrzés keretében történő megállapítására utalnak, semmisítse meg.

Debrecen, 2018. augusztus 28.

Tisztelettel:

