

Darai Péter¹

A jogorvoslati jog gyakorlásával összefüggő adóhatósági tájékoztatás

Bevezető gondolatok

A 2018. január 1. napjától hatályos új adójogi normák – az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.), valamint az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) – szabályozási struktúrája elsődlegesen a támogató, nem pedig az ellenőrző – ezzel összefüggésben a szankcionáló – adóhatóságra alapoz. Ezen koncepciót kiindulási pontként elfogadva az adóhatóság által végzett tájékoztatás alatt általános jelleggel – az önadózás rendszeréből fakadóan – minden olyan adóhatósági megnyilvánulást (jellemzően a nyomtatott vagy elektronikus sajtóban közzétett állásfoglalást, az adóhatóság hivatalos honlapján közzétett információt és iránymutatást) érteni kell, amelyek az adózók jogkövető magatartását mozdítják elő. Az adóhatóság tevékenységének ilyen irányú tartalmi megváltozását az Art. általános indokolása is alátámasztja; „...A Kormány 2016. április 4-i ülésén tárgyalta és elfogadta az Art. koncepció szerint az újraszabályozás célja annak tükrözése, hogy az állam az adóhatóságon keresztül ügyfélközpontú szolgáltatást nyújt, segíti az adózókat adókötelezettségeik teljesítésében, ugyanakkor ezt oly módon teszi, hogy a költségvetés bevételi érdekei nem sérülnek, minden kötelezett a jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően vegye ki részét a közteherviselésből.”. Ezen szemlélet az Air. általános indokolásában is megjelenik, mely az adóhatóság feladatait a szolgáltató jelleg erősítésében, és az önkéntes jogkövetők kötelezettségeik teljesítésében intézményesített támogatásában jelöli meg.

Ezeken túlmenően az adóhatóság tájékoztatási kötelezettsége egyes konkrét ügyekre vetítetten, az adózói jogok gyakorlásával és a kötelezettségek teljesítésével kapcsolatos felhívásokra is kiterjed. Mivel az adóhatóság feladata az önadózás teljesítésének ellenőrzése, ezen tájékoztatási kötelezettség az általánosnál jóval szűkebb körű, ebből kifolyólag egzaktsági lényegében azokra az adózói jogokra, vagy az egyes jogosítványok részleteire terjed ki, amelyek azt segítik elő, hogy az adózó az adóeljárásnak ne csak passzív résztvevője legyen, hanem jogai megóvása érdekében aktívan léphessen fel. Jelen írásomban az Air. alapelvei között megtalálható – az adóhatóságot terhelő – tájékoztatási kötelezettség tartalmát szándékozom kibontani, különös tekintettel a jogorvoslati jog² gyakorlására történő kioktatás kapcsán. Az adójogi szabályozás ismertetése mellett kitérek a tájékoztatás, valamint a hatékony jogvédelem – ezzel összefüggésben a jogorvoslati jog érvényesülése – közti relációra, és a tisztességes ügyintézéshez való joghoz való viszonyára. Az általam választott témát kifejezetten a nemzeti anyagi- és eljárásjog, egyes alkotmányjogi összefüggések,

¹ Jogi-hatósági fellebbviteli referens, kamarai jogtanácsos; Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, Észak-magyarországi Hatósági Főosztály

² Az Alaptörvény XXVIII. cikkének (7) bekezdése alapján mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági, és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti. Az Air., valamint az Art. rendszerében a jogorvoslat generális eszközeként első fokon a fellebbezés jogintézménye szolgál. Ehhez képest speciális – rendkívüli – jogintézmény a felügyeleti intézkedés [Air. 128. §-a], valamint az adóvégrehajtás során a bírósági végrehajtási eljárásból ismert végrehajtási kifogás [az adóhatóság által fogantatosítandó végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény (a továbbiakban: Avt.) 24-28. §-ai]. Az adózó az Air. 130. § (1) bekezdése szerint – az önálló fellebbezéssel nem támadható végzések kivételével – a véglegessé vált döntés ellen közigazgatási pert indíthat. Fellebbezéssel támadható döntés esetén közigazgatási per akkor indítható, ha az arra jogosultak valamelyike fellebbezett és a fellebbezést elbírálták.

illetőleg a hatósági és bírósági joggyakorlat mentén tekintem át. Állításon, mely szerint a tájékoztatáshoz való jog érvényre juttatása nem csak formalitás, azon tény is igazolja, hogy a tisztességes ügyintézéshez való jog szegmenseként a hatóságokat terhelő tájékoztatási kötelezettséggel az Alkotmánybíróság is foglalkozott. A szabályozás tehát alkotmányjogi problémakört is érint, melyek a teljességre törekvés igényével leírt gondolataimat – reményeim szerint – az Air. 6. §-ában meghatározott alapelvi mondatnál is némileg komplexebb megvilágításba helyezik.³

I. A tájékoztatási kötelezettségről általában

Az adóhatóságot terhelő tájékoztatási kötelezettség az elmúlt 30 év alatt tartalmilag nem változott. Az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény 1. § (5) bekezdésének első mondatát – mely szerint az adóhatóság az adózónak a törvények megtartásához szükséges tájékoztatást megadja, az adóbevallás, az adóbefizetés rendjét vele megismerteti, az adózót jogainak érvényesítésére figyelmezteti – az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) szabályozása szó szerint átvette [1. § (5) bekezdése]. Az Air. 6. §-a sem hozott érdemi változást, a különbség lényegében annyi, hogy a fenti – korábban ugyancsak az alapelvek között megjelenő – rendelkezés most már külön megnevezést kapott (tájékoztatási kötelezettség, az adózói jogok gyakorlásának előmozdítása). Az adózási alapelvek egymással is kapcsolatban állnak; az adózó, az eljárás egyéb résztvevője és az adóhatóság e törvénynek és más jogszabályoknak megfelelően gyakorolhatja jogait és teljesíti kötelezettségeit [Air. 1. §-a, törvényesség (legalitás) elve]. Fenti két princípium közötti összefüggés a szakszerű és hatékony eljárás elvének szintén megfeleltethető; az adóhatóság a szakszerűség, a hatékonyság és a költségtakarékosság érdekében úgy szervezi meg a tevékenységét, hogy – a tényállás tisztázására vonatkozó követelmények sérelme nélkül – az eljárás a lehető leggyorsabban lezárható legyen, és az adózónak, az eljárás egyéb résztvevőjének és az adóhatóságnak a legkevesebb költséget okozza [Air. 2. §-a].

A tájékoztatási kötelezettséghez szükségképpen kapcsolódik a közérthetőség elve [Air. 7. §-a] is, mely az alapelvi szabályozás új elemét jelenti. Eszerint az adóigazgatási eljárásban az adózókkal való kapcsolattartás nyelvezetének egyszerűnek és közérthetőnek kell lennie. Ezen követelménynek a döntések teljes körűsége és jogszerűsége, illetőleg az adójogi megállapítások szakszerűsége mellett kell érvényesülnie, biztosítva az adóhatósági döntések egyértelműségét, értelmezhetőségét, átláthatóságát. A tájékoztatás jelentősége nemcsak megjelenésében mérhető. Kiemelt figyelmet kell fordítani arra is, hogy az adózók olyan tájékoztatást kapjanak, amely egyrészt az adókötelezettségük teljesítését segíti elő, másrészt pedig biztosítja, hogy az adóeljárás folyamatában valamely őket megillető jogosultsággal éljenek. Más megfogalmazásban a tájékoztatásnak hatékonynak kell lennie; a jogok és kötelezettségek gyakorlásához nemcsak a jogintézmények léte, hanem azok ismerete is szükséges. A jogérvényesítés nemcsak az adózók, hanem az állam részéről is aktív közreműködést feltételez: meg kell alkotni azon normákat, melyek alapján az adózói jogosultságok gyakorolhatók – és a kötelezettségek⁴ teljesíthetőek –, a hatóságok pedig

³ Jóllehet a témába vágó AB határozatok jelentős része az Alaptörvény hatályba lépését megelőző időszakra datálódik, mivel azonban a jogorvoslathoz való jog alkotmányos szabályozásában kontextuális egyezőség jelentkezik, az Alkotmánybíróság által kidolgozott tételek alkalmazhatóságának az esetjog szerinti akadályai nincsen {13/2013. (VI.17.) AB határozat, Indokolás [28]-[34]; 29/2014. (IX.30.) AB határozat, Indokolás [33]; 17/2015. (V.5.) AB határozat, Indokolás [193]; 3224/2019. (X.11.) AB határozat, Indokolás [9]}.

⁴ Ezen jogosultságok és kötelezettségek jellemzően az ellenőrzés lefolytatáshoz kötődnek; az előírásokat az Air. V. fejezet 42. pontja, valamint az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII.28.) Kormányrendelet tartalmazza.

kötelesek ezeket a szabályokat alkalmazni és az adózói magatartás elősegítéséhez szükséges információkat teljes körűen megadni.

II. „Előzetes tájékoztatás” – a bizonyítékok előterjesztésére történő felhívás

Jelen dolgozatnak nem képezi tárgyát az adóigazgatási eljárásra vonatkozó bizonyítás menetének az ismertetése, a bizonyítási kötelezettség, és a bizonyítási teher⁵ bemutatása, mégis szükséges a figyelmet ráirányítani két alapelvi tételre. Egyrészt az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény – a becslési eljárás kivételével – az adózó terhére nem értékelhető [Air. 99. § (1)-(2) bekezdései]. Másrészről az eljárásban az adózónak is aktívan kell részt vennie:⁶ 1. Az adózó köteles az adóhatósággal az ellenőrzés során együttműködni, az ellenőrzés feltételeit a helyszíni ellenőrzés alkalmával biztosítani, az adóhatóság felhívására az adóhatóság által meghatározott módon nyilatkozatot tenni. 2. Az adózó az iratokat és az adózással összefüggő, elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátja, illetve az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését biztosítja. Az ellenőrzés során az adózó és foglalkoztatottja az adóhatóság részére az ellenőrzéshez szükséges felvilágosítást megadja. Nem kötelezhető az adózó olyan nyilvántartás, összesítés, számítás elkészítésére, amelyet jogszabály nem ír elő. 3. Ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani [Air. 98. § (1)-(3) bekezdései]. Az adóeljárás eredményes zárása céljából tehát a jogszabály alapvetően az adóhatóság és az adózó közötti együttműködést feltételezi.

A 2018. január 1. napját megelőzően hatályos régi Art. a bizonyítékok adózó által történő előterjesztésére időbeli korlátokat nem állított fel; arra nemcsak az ellenőrzés menetében, hanem az azt követő hatósági eljárásban, sőt a felettes szerv által folytatott másodfokú eljárásban – vagy akár a közigazgatási per során – is volt lehetőség. Következetes volt ugyanakkor a bírósági judikatúra abban, hogy jóllehet az adózó általánosságban nincsen elzárva az új bizonyítékok előterjesztésétől, illetve attól, hogy új tényekre, vagy körülményekre hivatkozzon, ezt jellemzően olyan okból tette lehetővé, ha az adózó valamely körülményből adódóan csak később jutott azon helyzetbe, hogy a jogai védelme érdekében bizonyítékait előterjessze.⁷ Ezek megnehezítették az eljárás koncentrációját, valamint az ügyek észszerű határidőn belül történő elintézése elvének érvényesülése ellen is hatottak. Ebből a megfontolásból az Art. jelenleg hatályos szabályozása a bizonyítékok utólagos előterjesztésének jogi lehetőségét egzakt időbeli keretek közé szorítja. Az Air. 124. § (3) bekezdése szerint a fellebbezésben és a fellebbezés alapján indult eljárásban – semmisségi okon kívül – nem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékra hivatkozni, amelyről a fellebbezésre jogosultnak az elsőfokú döntés meghozatala, ellenőrzés esetén az észrevétel benyújtására nyitva álló határidő letelte előtt tudomása volt, azonban a bizonyítékot az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő, a tényre nem hivatkozott. Fenti jogszabályhely (6) bekezdése rögzíti ezeket a követelményeket; e § alkalmazásában új tény,

⁵ A bizonyítási kötelezettség eljárásjogi szempontból a bizonyítással kapcsolatos feladatokat szabályozza (ki és mit köteles bizonyítani); a bizonyítási teher arra ad választ, hogy ki viseli a terhet annak, ha valamely tény, vagy körülmény bizonyítása sikertelen, vagyis ezen értelemben a bizonyítatlanság következménye. Bár a bizonyítási kötelezettség és a bizonyítási teher nem feltétlenül esik egybe, utóbbi megoszlásának szabályai jellemzően az előbbihez igazodnak.

⁶ Kúria Kfv.V.35.104/2013., Kfv.I.35.796/2015., Kfv.I.35.328/2016., Kfv.V.35.027/2017.

⁷ Kúria Kfv.V.35.538/2011., Kfv.V.35.012/2014.; Kfv.I.35.234/2015/6.

illetve új bizonyíték az adózó által nem hivatkozott és az elsőfokú adóhatóság által a döntéshozatalkor, ellenőrzés esetén az észrevétel benyújtására nyitva álló határidő leteltékor nem ismert tény, illetve bizonyíték, valamint az adózó által hivatkozott, de a döntéshozatalig, ellenőrzés esetén az észrevétel benyújtására nyitva álló határidő leteltéig az elsőfokú adóhatósághoz elő nem terjesztett bizonyíték.

Fenti szabály – ún. novációs tilalom – érvényre juttatása okán az ezzel összefüggő felhívás részletes követelményeit az Air. 124. § (4) bekezdése tartalmazza. Ezen jogszabályhely alapján a felhívásnak tartalmaznia kell azoknak a megállapításoknak és körülményeknek a bemutatását, amelyekkel összefüggésben az adóhatóság az adózót a bizonyítékok előterjesztésére felhívja, valamint tartalmaznia kell a jogkövetkezményekre történő figyelmeztetést. Ez ellenben azt is jelenti, hogy felhívás hiányában nem áll be a korlát, melyre tekintettel az utóbb előterjesztett adózói bizonyítékokat az adóellenőrzés során – illetve az azt követő hatósági, avagy jogorvoslati szakban – értékelni kelljen; ezen szabály célja tehát az eljárás indokolatlan – értsd: adózói mulasztásból eredő – elhúzódnakának megakadályozása.

A novációs tilalom az adózói bizonyítás (ellenbizonyítás) lehetőségét időbeli síkon szorítja korlátok közé; az erre történő felhívást azért kell komolyan venni, mert elmulasztása egy közigazgatási perben bizonyítási akadályt jelent. A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 78. § (4) bekezdésében foglalt korlát szerint a megelőző eljárás idején fennálló, de a megelőző eljárásban nem értékelt tényre, körülményre a felperes vagy az érdekelt akkor hivatkozhat, ha azt a megelőző eljárásban a közigazgatási szerv arra való hivatkozása ellenére nem vette figyelembe, azt önhibáján kívül nem ismerte, illetve arra önhibáján kívül nem hivatkozott.⁸

A novációs tilalom nem érinti az ellenőrzésről készült jegyzőkönyvre történő észrevétel lehetőségét, melyre adózónak a jegyzőkönyv átadását, kézbesítését követő 30 napon belül van módja; az észrevétel megtételére nyitva álló határidő jogvesztő [Air. 97. § (2) bekezdése].⁹

III. A jogorvoslati jogról való tájékoztatás és annak egyes elemei

A jogorvoslatról történő kioktatásnak a jelenleg hatályos szabályozás szerint a döntés¹⁰ rendelkező részében kell megjelennie. Az Air. 73. § (1) bekezdése szerint a döntés tartalmazza a) az eljáró adóhatóság, az adózó és az ügy azonosításához szükséges minden adatot b) a rendelkező részt az adóhatóság döntésével, a jogorvoslat igénybevételével kapcsolatos tájékoztatással és a felmerült eljárási költséggel c) a megállapított tényállásra és az annak

⁸ A novációs tilalom a polgári eljárásjogban korántsem volt ismeretlen; a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: régi Pp.) 235. § (1) bekezdése – főszabályként – akként rendelkezett, hogy a fellebbezésben új tény állítására, illetve új bizonyíték előadására akkor kerülhet sor, ha az új tény vagy az új bizonyíték az első fokú határozat meghozatalát követően jutott a fellebbező fél tudomására, feltéve, hogy az – elbírálása esetén – reá kedvezőbb határozatot eredményezett volna. Ezt a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) fellebbezésre és másodfokú eljárásra vonatkozó szabályozása érdemben megerősíti [Pp. 373. § (2)-(3) bekezdései].

⁹ 2019. december 31. napjáig az Air. bizonytalanságot hordozott abban a körben, hogy a novációs tilalom alkalmazható-e a felügyeleti intézkedés iránti kérelmek esetében; tekintettel arra, hogy nevezett jogintézmény szabályozása [Air. 128. §-a] nem tartalmazott erre vonatkozóan explicit meghatározást. Az egyes adótörvények módosításáról szóló 2020. évi CXVIII. törvény (a továbbiakban: Módtv.3.) 147. §-a fenti hiányosságot pótolta; a hatályos előírások szerint az Air. 124. § (3)-(4) és (6) bekezdéseit a felügyeleti intézkedés iránti kérelem benyújtása esetén is alkalmazni kell [Air. 128. § (2a) bekezdése].

¹⁰ Az adóhatóság az adóügy érdemében határozattal, az eljárás során eldöntendő egyéb kérdésben végzéssel dönt [Air. 72. § első mondata].

alapjául elfogadott bizonyítékokra, az adózó által felajánlott és mellőzött bizonyítékokra, a mérlegelés és a döntés indokaira, az ügyintézési határidő leteltének napjára, továbbá a döntést megalapozó, valamint a hatóság hatáskörét és illetékességét megállapító jogszabályhelyek megjelölésére is kiterjedő indokolást, valamint d) a döntéshozatal helyét és idejét, a hatáskör gyakorlójának nevét, hivatali beosztását, valamint a döntés kiadmányozójának a nevét, hivatali beosztását, ha az nem azonos a hatáskör gyakorlójával. A jogalkotó kiemelt jelentőséget tulajdonít a jogorvoslati jogról való tájékoztatásnak, melyet a jogszabályhely (2) bekezdése is alátámaszt. Eszerint a jogorvoslatról való tájékoztatást mellőző, az indokolásban pedig csak az azt megalapozó jogszabályhelyek megjelölését tartalmazó egyszerűsített döntés akkor hozható, ha az adóhatóság a kérelemnek teljes egészében helyt ad.

Az adózási joggyakorlás előmozdítása céljából a jogorvoslati jogról való tájékoztatás kapcsán nagy relevanciája van annak, hogy az alapján az adózó tisztában legyen azzal, hogy tulajdonképpen milyen lehetőségei vannak, amennyiben a döntésben foglaltakkal nem ért egyet, és lehetőségeivel miként élhet. Erre figyelemmel a tájékoztatásnak ki kell térni 1. a jogorvoslat igénybevételenek a lehetőségére (vagy annak kizártságára) 2. a jogorvoslat előterjesztésére nyitva álló törvényi határidőre 3. a jogorvoslat benyújtásának helyére 4. a jogorvoslat benyújtásának módjára 5. a jogorvoslati jog gyakorlásával összefüggésben felmerülő költségekre 6. a jogorvoslati kérelem döntés végrehajtására kifejtett halasztó hatályára (vagy annak hiányára). Az alábbiakban ezek vázlatos áttekintésére kerül sor.

III.1. A jogorvoslati jog gyakorlásának lehetősége vagy annak kizártsága

A tájékoztatás első elemével összefüggésben, nevezetesen valamely hatósági döntéssel szemben a jogorvoslati jog gyakorlásának a lehetősége a jogszabály által biztosított-e, avagy sem, hangsúlyozni kell, hogy ennek meghatározása során a jogalkotó viszonylag széles körű rendelkezési jogosultsággal bír. Az Alaptörvény XXVIII. cikkének (7) bekezdése ennek a kereteit jelöli ki. Az Alkotmánybíróság már több alkalommal állást foglalt a körben, hogy nevezett alapjog immanens tartalma azt követeli meg, hogy a jogorvoslati kérelem elbírálására hatáskörrel rendelkező hatóság – az adott szervezeten belüli magasabb szinten álló fórum, avagy egy harmadik szerv – a döntést képes legyen érdemben felülvizsgálni és jogsérelem megállapítása esetén visszaható hatállyal orvosolni, vagyis fogalmilag és szubsztanciálisan is tartalmazza a jogsérelem orvosolását.¹¹ Az Alkotmánybíróság utalt arra is, hogy az alapjog alkotmányos védelmi köre a rendes jogorvoslatra terjed ki. A jogorvoslati rendszert, annak szabályozási szintjeit – fentiek megtartása mellett – a jogalkotó alakíthatja; az Alaptörvény nem rögzít azzal kapcsolatos követelményt, hogy milyen és hány fokú fórumrendszer biztosítja a jogorvoslati jog hatékony gyakorlását, ahogy a rendkívüli

¹¹ 23/1998. (VI.9.) AB határozat, ABH 1998, 182, 186; 3064/2014. (III.26.) AB határozat, Indokolás [15]; 24/2015. (VII.7.) AB határozat, Indokolás [19]; 3309/2020. (VII.24.) AB határozat, Indokolás [13]. A 3223/2018. (VII.2.) AB határozat szerint „...az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdéséből az a követelmény vezethető le alapjogként, hogy az alkotmányjogi értelemben vett érdemi adóhatósági döntéssel szemben legalább egy rendes jogorvoslati lehetőség az adózók rendelkezésére álljon, amely abban az értelemben hatékony jogorvoslatot biztosít számukra, hogy másik szervezeti egységhez vagy szervhez fordulhatnak, igénybevétele nem gátolja jogszabályi előírások és a jogorvoslatot elbíráló fórum megfelelő hatáskörrel (döntési lehetőségekkel) rendelkezik orvosolni a hatósági jogsértést. Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdését tehát kielégíti az a jogorvoslati rendszer, amely a jogorvoslati rendszerben legalább egy ponton az előbbieknél megfelelő jogorvoslati eszközt, fórumot és hatáskört intézményesít.” {Indokolás [72]}. A jogorvoslati jogról való jog tehát az Alkotmánybíróság interpretációjában az érdemi döntés kapcsán egy más szervhez vagy ugyanazon szervezeten belüli magasabb fórumhoz történő fordulás lehetősége {3064/2014. (III.26.) AB határozat, Indokolás [15]; 12/2019. (IV.18.) AB határozat, Indokolás [16]; 3220/2019. (X.11.) AB határozat, Indokolás [27]; 3223/2018. (VII.2.) AB határozat, Indokolás [73]}.

jogorvoslat intézményét sem követeli meg.¹² Mindez nem jelenti szükségképp azt sem, hogy minden döntéssel szemben lehetőség nyíljon önálló jogorvoslati jog gyakorlására. A taláros testület több ízben hangsúlyozta, hogy a jogorvoslat biztosításának elvárása az érdemi – ügydöntő – határozatokra vonatkozik; annak vizsgálata során pedig, hogy mely döntés minősül ilyennek, annak a személyre gyakorolt hatása, és tárgya releváns, másként megfogalmazva az lényegesen befolyásolta-e az érintett helyzetét és jogait.¹³

A jogorvoslathoz való jog tehát nem korlátlan és nem is korlátozhatatlan. A közigazgatási eljárások típusaiban érvényesülő jogorvoslati formákat mindig adott eljárásra irányadó eljárási norma határozza meg; ezzel összefüggésben azt, hogy melyik jogorvoslati forma a rendes – illetve rendkívüli –, továbbá annak milyen fórumrendszerei vannak. Általánosságban a közigazgatási eljárásjogban az egyes határozatokhoz – mint ügydöntő aktus – mindig önálló jogorvoslati lehetőség kapcsolódik, a nem ügydöntő végzésekhez főszabályként járulékos jellegű jogorvoslat – mely a határozat, illetve az eljárást megszüntető végzéssel szembeni fellebbezés keretében gyakorolható – tartozik.

Az Air., az Art. és az Avt. együttes rendszere meghatározza az egyes döntésekkel szemben igénybe vehető jogorvoslatokat – avagy annak a kizártságát –, valamint az ezzel összefüggő eljárási szabályokat. A fellebbezésre jogosult az adóhatóság elsőfokú határozatával szemben – a törvény eltérő rendelkezése hiányában – fellebbezhet [Air. 122. § (1) bekezdése]; a határozathozatalt megelőző eljárás során hozott végzés a határozat ellen benyújtott fellebbezésben támadható meg, kivéve, ha az önálló fellebbezést törvény megengedi [Air. 122. § (2) bekezdése].¹⁴

III.2. A jogorvoslati előterjesztésére nyitva álló törvényi határidő

Az Air. 124. § (1) bekezdésének első mondata értelmében a fellebbezést és a fellebbezést alátámasztó bizonyítékokat az írásba foglalt döntés közlésétől számított 15 napon belül, utólagos adómegállapítás esetén 30 napon belül lehet előterjeszteni.

Főszabály szerint a jogorvoslati határidő megnyílt a döntés közléséhez kapcsolódik.¹⁵ A hivatalos iratok közlése azt a célt szolgálja, hogy annak címzettje egyrészt

¹² 3120/2012. (VII.26.) AB határozat, Indokolás [21]-[23]; 3202/2017. (VII.21.) AB végzés, Indokolás [13]; 3098/2019. (V.17.) AB határozat, Indokolás [22].

¹³ 38/2006. (IX.20.) AB határozat, ABH 2006, 489, 491-492; 17/2015. (VI.5.) AB határozat, Indokolás [85]; 3239/2017. (X.10.) AB végzés, Indokolás [14].

¹⁴ Önálló fellebbezésnek van helye az első fokon hozott a) az eljárást megszüntető b) a kérelmet visszautasító c) a bevallás, az adatbejelentés, a bejelentés, a fellebbezés vagy egyéb jogorvoslat határidejének elmulasztásával kapcsolatban benyújtott igazolási kérelmet elutasító d) az iratbetekintési jog korlátozását elrendelő e) az adózó ismételt ellenőrzésre irányuló kérelmét elutasító f) a biztosítási intézkedés, illetve az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendeléséről szóló g) az eljárási bírságot kiszabó h) a többletköltségek megtérítésére kötelező i) az eljárási költség viselésével kapcsolatos, a költségmentességi kérelmet elutasító j) a kézbesítési kifogás tárgyában hozott elutasító k) az áru hatósági felügyelet alá vonását elrendelő l) a visszatartási jog gyakorlásáról rendelkező, valamint m) a hatósági átvezetésről rendelkező végzés ellen [Air. 122. § 3) bekezdése]. Önálló fellebbezésnek van helye továbbá a) az adóhatóság végrehajtási eljárása során e) törvény vagy a bírósági végrehajtásról szóló 1994. évi LIII. törvény alapján hozott b) a végrehajtási kifogás előterjesztési határidejének elmulasztása miatt benyújtott igazolási kérelmet elutasító c) a végrehajtási kifogást visszautasító és d) a végrehajtási kifogást elbíráló végzés ellen is [Avt. 28. § (1) bekezdése].

¹⁵ Egyes speciális esetekben a jogorvoslati jog gyakorlására nyitva álló határidő számítása nem a közlés, hanem maga az adóhatósági cselekmény jogi tényéhez volt köthető. A 2019.01.01.-2020.12.31. közötti időszakban hatályos Avt. 24. § (1) bekezdése értelmében a végrehajtási kifogás előterjesztésére nyitva álló határidő a sérelmezett intézkedéstől vagy annak elmaradásától számított 15 nap volt. Mindez egyszersmind azt is jelentette, hogy a jogalkotó – sajátos megközelítésben – nem tulajdonított relevanciát a végrehajtási cselekmény közlésének (illetőleg a cselekményről való tudomásszerzésnek). A szabályozás – mely szerint a jogorvoslat előterjesztésének

az adott dokumentum létezéséről, másrészt annak tartalmáról hitelt érdemlően igazolt módon tudomást szerezhessen. Az egyes hatósági döntésekről történő értesülés, és a közlés számos határidő kezdetét jelenti, egyebek mellett lehetőséget teremtve a szervezeten belüli magasabb fórumhoz jogorvoslatért történő fordulásra, avagy egy bírósági felülvizsgálat – közigazgatási per indításának – lehetőségére. A jogorvoslati jog gyakorlásához ugyanis elengedhetetlenül szükséges, hogy az érintett értesüljön a döntésről, amely jogát – jogos érdekét – érinti és megismerhesse annak tartalmát.¹⁶ A joggyakorlásra vonatkozó törvényi határidő meghatározása ugyancsak a jogalkotói kompetenciája; nagy a szabadsága a körben, hogy az eljárás természete, a döntés jellege, annak tartalma, és a közléshez kapcsolódó joghatások figyelembe vétele szerint a jogi normákat milyen keretek közé igazítja.¹⁷ Az Alkotmánybíróság gyakorlatában a jogorvoslati jog hatékonyságának további követelménye, hogy a jogorvoslat benyújtására jogosultnak kellő idő álljon rendelkezésre a jogérvényesítésre; egy érvekkel alátámasztott, jól felépített jogorvoslati kérelem megtervezése és előkészítése időigényes.¹⁸ A tájékoztatásnak mindezek okán tartalmaznia kell a kioktatást arra vonatkozóan, hogy a jogorvoslati jogát az adózó milyen határidőben gyakorolhatja.¹⁹

III.3. A jogorvoslat előterjesztésének helye

Az Air. 124. § (2) bekezdése alapján a fellebbezést a megtámadott döntést hozó adóhatóságnál kell előterjeszteni. A fellebbezési határidőt megtartottnak kell tekinteni, ha a határidőben benyújtott fellebbezés iránti kérelmet nem a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező szervnél terjesztették elő.

Az elsőfokú döntéssel szemben benyújtott jogorvoslat elbírálására a NAV Fellebbviteli Igazgatósága rendelkezik jogosultsággal. A NAV Fellebbviteli Igazgatósága – mint felettes

megnyílt a végrehajtói intézkedésről való közlést kronológiailag megelőzi – „kvázi” olyan irracionális szituációt eredményezhetett, hogy a kényszerselekménnyről az érintettnek a közlés előtt tudomással kellene bírnia a jogorvoslati jog gyakorlásához (!?). Az Módtv.3. 151. §-a korrigálja fenti anomáliát, így az Avt. 24. § (1) bekezdése 2021. január 1. napjától az alábbi szöveggel hatályos: „A végrehajtási eljárás során az adóhatóság, illetve az önálló bírósági végrehajtó 36. § alapján foganatosított törvénysértő intézkedése vagy intézkedésének elmulasztása ellen az adós, a behajtást kérő, a behajtást kérő hatóság, továbbá az, akinek a végrehajtás jogát vagy jogos érdekét sérti – a sérelmezett intézkedés vagy az intézkedés elmaradásának a tudomására jutásától számított 15 napon belül – a végrehajtást foganatosító elsőfokú adóhatóságnál végrehajtási kifogást terjeszthet elő.” Az Avt. 2019. január 1. napját megelőző szabálya a jogorvoslat előterjesztésére nyitva álló törvényes határidőt ugyancsak jelen megközelítésben szabályozta; a köztes változtatások észszerű indokkal nem magyarázhatóak, azok koncepcionálisan ab ovo elhibázottnak bizonyultak.

¹⁶ 26/2004. (VII.7.) AB határozat, ABH 2004, 398; 17/2015. (VI.5.) AB határozat, Indokolás [85].

¹⁷ 35/2015. (XII.16.) AB határozat, Indokolás [27]. Kitétel, hogy a közlés részletszabályai nem okozhatják a hatékony jogorvoslati jog kiüresedését, „...a jogorvoslati lehetőség igénybe vételének határideje a közlés módjára és a benyújtás feltételeire irányadó rendelkezésekkel együtt nem lehet annyira bizonytalan, hogy az igénybe vételére jogosultakat megfossza attól, hogy éljenek ezekkel a jogukkal, ez ugyanis ellentétes az Alaptörvény XXIV. cikke (1) bekezdésében megfogalmazott tisztességes eljárás és ésszerű határidő követelményével.” {17/2015. (VI.5.) AB határozat, Indokolás [108]}.

¹⁸ 24/1999. (VI.30.) AB határozat, ABH 1999, 237, 243-246; 3068/2014. (III.26.) AB végzés, Indokolás [18].

¹⁹ Az Alkotmánybíróság a jogorvoslati jog gyakorlása határidőhöz kötésének alkotmányosságával – a keresetindítás, mint a bírósághoz fordulás lehetősége – ugyancsak foglalkozott. Eszerint a bírósághoz fordulás (keresetindítás) joga nem korlátozhatatlan; ellenben az alkotmányosságához hozzátartozik a korlátozás elkerülhetetlenül szükséges, és az elérni kívánt céllal arányos volta. A jogorvoslatra nyitva álló törvényes határidő tehát egyrészt a jogosultat védi: megfontolhatja, hogy élni kíván-e ezen jogával; másrészt a keresetindítás lehetőségének időbeli korlátot szabva a közigazgatási döntés érvényre jutásának időszerűségét – a jogbiztonságot – garantálja {2218/B/1991. AB határozat, ABH 1993, 580, 582-583; 3149/2019. (VI.26.) AB határozat, Indokolás [34]}. Hivatkozott megközelítés az elsőfokú közigazgatási döntéssel szembeni fellebbezés kapcsán alkalmazandó.

szerv²⁰ – által hozott döntéseknél egyrészt szintén a NAV szervezetén belüli felülvizsgálat²¹ lehetséges, másrészt a törvény közigazgatási per keretein belül utat nyit bírósági kontrollra is.²² Ugyanakkor – mint arra a dolgozat az alábbiakban majd utal – a jogorvoslat benyújtásának helyéről – az adó- és vámigazgatóság, és az eljáró szervezeti egységének pontos címéről – az adózót csak akkor célszerű tájékoztatni, ha az adózó, illetőleg – meghatalmazottal eljáró adózó esetén – a meghatalmazott sem kötelezett elektronikus kapcsolattartásra, ellenkező esetben a tájékoztatás téves képzetet kelthet, miszerint a fellebbezés postai úton az elektronikus kapcsolattartásra kötelezett adózó esetén is beküldhető.

III.4. A jogorvoslat előterjesztésének módja

A kérdés érdemben az adóhatóság és az adózó közötti kapcsolattartási forma miatt merül fel. Az Air. 36. § (1) bekezdése szerint ugyanis az adóhatóság írásban, az elektronikus ügyintézés és bizalmi szolgáltatások általános szabályairól szóló 2015. évi CCXXII. törvényben (a továbbiakban: Eüsztv.) meghatározott elektronikus úton vagy személyesen, írásbelinek nem minősülő elektronikus úton tart kapcsolatot az adózóval és az eljárásban résztvevőkkel. Jóllehet – törvény eltérő rendelkezése hiányában – a kapcsolattartás formáját az adóhatóság tájékoztatása alapján az adózó választja meg [Air. 36. § (2) bekezdésének első mondata], az Air. 36. § (4) bekezdése szűkítő és taxatív módon sorolja fel az elektronikus kapcsolattartás kötelező eseteit; az állami adó- és vámhatóság elektronikus úton tart kapcsolatot azzal az adózóval, aki (amely) a) havi adó- és járulékbemelés benyújtására köteles b) az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa. törvény) szerinti összesítő nyilatkozat benyújtására köteles c) az Áfa. törvény szerinti összesítő jelentés benyújtására köteles, vagy d) az Eüsztv. alapján elektronikus ügyintézésre köteles.

Elektronikus kapcsolattartásra az e-ügyintézési jogszabályok alapján elsődlegesen a gazdálkodó szervezetek kötelezettek. Az e-ügyintézés rendszerében az egyéni vállalkozók is gazdálkodók, ezért ők ugyancsak elektronikus kapcsolattartásra kötelezettek, nem csak vállalkozással kapcsolatos ügyekben, hanem valamennyi adóügyben. Ahhoz, hogy az ügyfél iratot tudjon küldeni és fogadni elektronikusan, tárhellyel kell rendelkeznie. Erre a Nemzeti Infokommunikációs Szolgáltató által biztosított tárhely használható; ez magánszemélyek esetén a Központi Ügyfél-regisztrációs Nyilvántartáshoz tartozó tárhely (KÜNY-tárhely), szervezetek esetén a cégkapu (vagy hivatali kapu). Az egyéni vállalkozóknak KÜNY tárhelyet kell nyitni. Az elektronikus kapcsolattartásra kötelezett szervezetek, melyek cégkapu használatára nem kötelezettek (és azzal nem rendelkeznek), képviselőjük tárhelyén (KÜNY-tárhelyén, cégkapuján, hivatali kapuján) keresztül tudnak küldeményeket eljuttatni az adóhatósághoz és a NAV is ide küldi az iratokat. Azon magánszemélyek, akik nem kötelesek az elektronikus kapcsolattartásra, de rendelkeznek KÜNY-tárhellyel, hozzájárulhatnak az elektronikus kapcsolattartáshoz; ezen esetben az adóhatóság a KÜNY-tárhelyet hivatalos elérhetőségként kezeli és az iratot oda postázza.²³

²⁰ A Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015. (XII.29.) Korm. rendelet 1. § (1) bekezdése és 11. §-a, a 2. § (1) bekezdése alapján a NAV Korm. rend. 1. számú melléklet B) részének 9. pontja.

²¹ A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény 6. § (1) bekezdése és 12. § (1) bekezdése; a döntéssel szembeni fellebbezés elbírálására a Pénzügyminisztérium Nemzeti Adó- és Vámhivatalt vezető államtitkára – mint a NAV vezetője – jogosult.

²² A közigazgatási perindítás lehetőségét az Air. 130. § (1) bekezdése biztosítja.

²³ Az elektronikus ügyintézés szabályairól a NAV honlapján lehet tájékozódni

Mindez azt jelenti, hogy ha adózó az elektronikus kapcsolattartásra kötelezett, akkor 2018. január 1. napjától az adóhatósággal – az elektronikus úton nem intézhető ügyek kivételével – elektronikusan kell kommunikálnia. Az Eüsztv. 9. § (5) bekezdése értelmében, ha jogszabály egy nyilatkozat megtétele vonatkozásában az elektronikus kapcsolattartást – vagy az elektronikus kapcsolattartás módját – kötelezővé teszi, az e követelménynek meg nem felelő nyilatkozat – a törvényben meghatározott és a (4) bekezdésben foglalt esetek kivételével – hatálytalan.²⁴

Különös jelentőséggel bír tehát a jogorvoslati beadványok megfelelő úton történő benyújtása. A Kúria a Kpkf.II.37.769/2019/2. számú eseti döntésében kitért arra, hogy „...A jogorvoslati tájékoztatás jogszerűsége nem függetleníthető attól, hogy a közigazgatási eljárásban kötelezően érvényesülnie kell a tisztességes ügyintézéshez való jognak és a tájékoztatáshoz való jognak. A Kúria 7/2010. (XI.8.) KK véleménye szerint a közigazgatási szerv téves tájékoztatása miatt az ügyfelet nem érheti joghátrány. A konkrét ügy egyedi mérlegelése során a bíróság juthat arra a következtetésre – ahogyan jelen ügyben a Kúria is tette –, hogy a téves tájékoztatás a hiányos tájékoztatást is magában foglalja.” {Indokolás [15]} „...amennyiben az elektronikus ügyintézészt biztosító szerv által rendszeresített, speciális, de jogszabály által pontosan meg nem határozott űrlapon kell az ügyfélnek beadványát benyújtania...a jogorvoslatról szóló tájékoztatásnak az ügyféllel való együttműködési kötelezettség keretében és azért is, mert a jogorvoslatához való jog érvényesülését elő kell segítenie a hatóságnak, magában kell foglalnia az elektronikus ügyintézészt biztosító szerv által rendszeresített űrlapról és annak elérhetőségéről való pontos tájékoztatást. Nem várható el az ügyféltől a közigazgatási jog területén számos különböző ágazati szabály meglétére tekintettel, hogy tisztában legyen azzal, hogy mely szerv milyen speciális űrlapot rendszeresített és az pontosan hol érhető el. Az erről való tájékoztatás hiányában – a fentiek ismeretében – sérül a felperes tisztességes eljáráshoz való joga.” {Indokolás [16]}

III.5. A jogorvoslati jog gyakorlásával összefüggő költségek

A jogorvoslati jog gyakorlásával összefüggő tájékoztatásnak részét kell, hogy képezze a jogorvoslati jog gyakorlásának a költségvonzata és pénzügyi rendezésének módja. Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 1. § (1) bekezdése szerint – egyebek mellett – a közigazgatási hatósági és bírósági eljárásért eljárás illetéket vagy az e törvényben meghatározott módon, de külön jogszabályban megállapított igazgatási, bírósági szolgáltatási díjat kell fizetni. Az eljárás illeték megfizetésének kötelezettsége az eljárás megindítása iránti kérelem előterjesztésekor keletkezik [Itv. 3. § (4) bekezdése]. Az Itv. 28. § (1) bekezdése értelmében az 1. melléklet szerinti közigazgatási hatósági eljárásért, valamint – a 2. melléklet szerinti eljárások kivételével – a közigazgatási hatósági jogorvoslati eljárásért közigazgatási hatósági eljárás illetéket kell fizetni. A jogszabály 29. § (2) bekezdése szerint az elsőfokú közigazgatási határozat elleni fellebbezés illetéke – ha e törvény másként nem

(https://nav.gov.hu/nav/inf_fuz/2021; 32. számú információs füzet).

²⁴ Az Eüsztv. 9. § (4) bekezdése szerint nem alkalmazható az ügyféllel szemben hátrányos jogkövetkezmény, ha a) az ügyfél az ügyet elektronikus úton azért nem tudja intézni, mert az elektronikus ügyintézészt biztosító szerv az e törvény szerinti kötelezettségének – üzemzavar, üzemszünet vagy bármely egyéb okból – átmenetileg vagy tartósan nem tesz eleget b) az adott ügy elektronikus intézéséhez szükséges elektronikus ügyintézési szolgáltatás, az azt elősegítő szabályozott elektronikus ügyintézési szolgáltatás vagy más kapcsolódó szolgáltatás átmenetileg vagy tartósan nem érhető el c) az ügyfél a nyilatkozatát azért nem a jogszabály vagy az elektronikus ügyintézészt biztosító szerv által előírt formanyomtatványon nyújtja be, mert a formanyomtatvány kitölthető és letölthető változatát az elektronikus ügyintézészt biztosító szerv az elektronikus tájékoztatás szabályai szerint nem tette közzé.

rendelkezik, és a fellebbezés tárgyának értéke pénzben megállapítható – a fellebbezéssel érintett vagy vitatott összeg minden megkezdett 10.000 forintja után 400 forint, de legalább 5.000 forint, legfeljebb 500.000 forint. Ha a fellebbezés tárgyának értéke pénzben nem állapítható meg, a fellebbezés illetéke 5.000 forint. A gazdálkodó szervezet – ide nem értve az egyéni vállalkozót – által az adóhatóságnál, illetve a vámhatóságnál kezdeményezett fizetési könnyítésre, adómérséklésre irányuló fellebbezés illetéke a fellebbezéssel érintett vagy vitatott összeg minden megkezdett 10.000 forintja után 400 forint, de legalább 15.000 forint, legfeljebb 500.000 forint, ha a fellebbezés tárgyának értéke pénzben nem állapítható meg, a fellebbezés illetéke 15.000 forint.²⁵

A jogorvoslati illeték szabályaival összefüggésben két dolgot kell megjegyezni. Egyrészt – mivel az illetékkötelezettséget a kérelem előterjesztése keletkezteti – az illetékkötelezettség független attól a ténytől, hogy a jogorvoslati kérelemmel vitatott közigazgatási határozat utóbb jogszerűnek vagy jogszabálysértőnek bizonyul-e. A vitatott összeg alapján számított illetéket az adózónak a jogorvoslati kérelem benyújtásának napján meg kell fizetnie, azt az adóhatóságnak az adózó adószámláján elő kell írnia. Az Itv. 28. § (2) bekezdése rögzíti, hogy az illetékkötelezettség akkor is fennáll, ha a hatóság a) a kérelemnek részben vagy egészben helyt ad, vagy azt elutasítja b) az eljárást megszünteti, ide nem értve az illeték meg nem fizetése címén történő megszüntetést, valamint ha az eljárás megszüntetésének oka az, hogy a kérelem visszautasításának lett volna helye, vagy az ügy érdemi eldöntése olyan kérdés előzetes elbírálásától függ, amelyben az eljárás más szerv hatáskörébe tartozik, vagy ugyanannak a hatóságnak az adott ügygel szorosan összefüggő más hatósági döntése nélkül megalapozottan nem dönthető el, és törvény nem biztosít lehetőséget az eljárás felfüggesztésére. Amennyiben a felettes szerv az elsőfokú döntést jogszabálysértőnek minősíti, az előírt illeték törlése – illetőleg a megfizetett illeték visszatérítése – iránt is rendelkezik, ezen azonban nem mentesíti adózót a jogorvoslati kérelem benyújtásakor esedékes fizetési kötelezettsége teljesítése alól. Másrészt utalni kell arra is, hogy az eljárási illeték megfizetésének elmulasztása a kérelem elbírálásának nem akadály [Air. 46. § (2) bekezdése], ez viszont az adóhatóság illeték előírási kötelezettségét nem érinti.²⁶

Bár nem tartozik szorosan a témához, megjegyzendő, hogy a jogorvoslathoz való jog gyakorlásával összefüggő költségek viselésének létjogosultsága – nem a közigazgatási hatósági eljárás kapcsán – az Alkotmánybíróság előtt is vizsgálat tárgyát képezte [902/B/2006. AB határozat, ABH 2008, 2487]. Az indítványozó érvelése alapján alkotmányellenes helyzetet teremt az, hogy egyes magánszemélyek számára a kedvezőtlen anyagi helyzetük okán lehetetlen a bírósághoz fordulás. A taláros testület a döntésében arra az álláspontra jutott, hogy egyrészt a polgári perrendtartás és az Itv. is biztosít az ügyfél számára megfelelő feltételek teljesülése esetén kedvezményeket (költségmentesség, feljegyzési jog), másrészt az alkotmányos szabályozás a jogorvoslathoz való jogot – eljárási garanciák meghatározásával – „csak” deklarálja; az államra azon kötelezettség hárul, hogy a jogvita elbírálására bírósági utat

²⁵ Az Itv. 29. § (3) bekezdése értelmében a fellebbezési illeték számítására vonatkozó szabályok irányadóak a felügyeleti intézkedés iránti kérelemre is. Végzés elleni fellebbezésért – ha e törvény másként nem rendelkezik – 3.000 forint illetéket kell fizetni. Ha a végzés csak a határozat vagy az eljárást megszüntető végzés elleni fellebbezéssel együtt támadható meg, és az ügyfél a végzés felülvizsgálatát is kéri, akkor csak a határozat elleni fellebbezés illetékét kell megfizetni [Itv. 29. § (4) bekezdése]. A végrehajtási kifogás illetéke 5.000 forint. A végrehajtási kifogás tárgyában hozott végzés elleni fellebbezés illetéke 10.000 forint [Itv. 29. § (5) bekezdése].

²⁶ Az eljárási illetéket, ha azt elektronikusan kezdeményezett közigazgatási hatósági eljárás esetén az eljárás megindítását (kérelem előterjesztését) megelőzően nem fizették meg, legkésőbb az ügyazonosító ügyfél általi megismerését követő munkanapon kell megfizetni [Itv. 73. § (6) bekezdése]. Ha az ügyfél a kérelmet az illeték megfizetése nélkül nyújtja be, az eljáró hatóság – elektronikusan kezdeményezett eljárás esetén a fenti határidő eredménytelen leteltét követően – 8 napon belül felhívja az ügyfelet a kérelemhez kapcsolódó ügyszám és a fizetendő illeték összegének megjelölésével az illeték megfizetésére [Itv. 73/A. § (1) bekezdése].

biztosítson, de ebből nem vezethető le a jogorvoslathoz való jog „ingyenes” jellege.²⁷

A jogorvoslati jog gyakorlásának költségeivel összefüggő tájékoztatásnak arra is ki kell térnie, hogy az adózónak az eljárási illetéket hová kell megfizetnie (a NAV Magyar Államkincstárnál vezetett 10032000-01076064 számú NAV Eljárási illetékhez kapcsolódó befizetések bevételi számla javára), továbbá arra is, hogy a fizetési kötelezettség pénzügyi rendezése milyen módon történhet.²⁸

III.6. A jogorvoslati kérelemnek a döntés végrehajtására gyakorolt halasztó hatálya

A hatékony jogorvoslattal szemben alapelvi követelményként jelentkezik, hogy az érintett részéről benyújtott jogorvoslati kérelem elbírálásáig ne kelljen tartani a támadott döntés végrehajthatóságától; ezen elvárással – miszerint az tartalmi részét képezi-e a hatékony jogvédelemnek, avagy sem – már a taláros testület is foglalkozott, ugyanakkor döntései során nem helyezkedett vitathatatlan álláspontra.²⁹ Az egyik legfontosabb joghatása a határidőn belüli fellebbezésnek, hogy a döntés végrehajtására – törvény eltérő rendelkezése hiányában³⁰

²⁷ „...Az Alkotmánybíróság egy korábbi határozatában rámutatott arra, hogy 'kötelezettség alóli mentesülésre vagy bizonyos mértékű kedvezményre senkinek sincs az Alkotmányon alapuló alanyi joga. A mentességek és kedvezmények meghatározásánál a jogalkotót széles körű mérlegelési jog illeti meg. Ennek gyakorlása során tekintettel lehet bizonyos, az Alkotmányban is nevesített jogokra – pl. az egészséges környezethez vagy a szociális biztonsághoz való jogra – de ezen túlmenően érvényre juttathat az Alkotmányból közvetlenül le nem vezethető, esetenként rövid távra irányadó gazdaságpolitikai, életszínvonal-politikai, szociálpolitikai és egyéb célkitűzéseket.' [61/1992. (XI.20.) AB határozat, ABH 1992, 280, 281]...A bírósághoz fordulás jogának gyakorlása és így a bírói jogvédelemhez jutás esélye, mivel a szükséges jogi szolgáltatások alapvetően piaci keretek között működnek, továbbá a bírósági eljárás egyéb költségekkel (illeték, stb.) járhat, kétségtelenül függhet a jogát érvényesíteni kívánó anyagi lehetőségeitől. A törvényhozó Alkotmányon – elsősorban a 70/A. § (3) bekezdésén – alapuló feladata biztosítani, hogy ennek ellenére senki se legyen anyagi eszközök hiányában elzárva jogai bíróság előtti érvényesítésétől vagy védelmétől.” [902/B/2006. AB határozat, ABH 2008, 2487]. Hivatkozott álláspont jelenleg sem meghaladott „...a tisztességes eljáráshoz való jog nem foglalja magában az igazságszolgáltatással kapcsolatos működtetési költségeknek és a felek oldalán felmerülő kiadásoknak a felekre való áthárításának tilalmát, a tisztességes eljáráshoz való jogból fakadó követelmények nem azonosíthatóak a perlekedéssel kapcsolatos költségviselési kockázat teljes mérvű kiküszöbölésével.” {3309/2020. (VII.24.) AB határozat, Indokolás [22]} „...Az Alkotmánybíróság ezeket a megállapításait a jogorvoslathoz való joggal összefüggésben is irányadónak tekinti, mert megítélése szerint a költségviselés kockázata ugyanúgy terheli a jogorvoslati szakaszt kezdeményező személyt, mint azt, aki kérelmével, keresetével bírósághoz fordul. A költségviselésnek a polgári eljárásokra vonatkozó szabályozásból is adódó kockázata az ingyenesség követelményét a jogorvoslathoz való jog tekintetében sem teszi megállapíthatóvá.” {Indokolás [23]}.

²⁸ Meghatározott esetekben az adófizetési kötelezettség bankkártyával is teljesíthető; a fizetéshez NAV ügyfélszolgálatain található POS terminált, vagy az internetes felületen a VPOS-t lehet használni. A részletes szabályok a NAV hivatalos honlapján elérhetőek (https://nav.gov.hu/nav/inf_fuz/2021; 35. számú információs füzet).

²⁹ 953/B/1993. AB határozat, ABH, 1996, 432, 434-435. A jogorvoslat a döntés végrehajtását megelőzően látja el a lényegi funkcióját, vagyis azt még a végrehajtás előtt kell biztosítani, azt bizonyos esetekben a végrehajtás már pusztán formálissá teheti [71/2002. (XII.17.) AB határozat, ABH 2002, 417, 426-427; 39/2007. (VI.20.) AB határozat, ABH 2007, 464].

³⁰ Példának okán a biztosítási intézkedést elrendelő végzés ellen előterjesztett fellebbezésnek a végzés végrehajtására nincs halasztó hatálya [Air. 82. § (4) bekezdése]; ugyanez vonatkozik az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzéssel szembeni jogorvoslati kérelemre [Air. 83. § (3) bekezdése]. A lefoglalásról rendelkező határozat a közlés időpontjától kezdve fellebbezésre tekintet nélkül ugyancsak végrehajtható [Art. 241. § (2) bekezdésének második mondata], ahogyan az üzletlezárásról hozott határozat elleni fellebbezés sem jelenti az eljárás megakasztását [Art. 245. § (3) bekezdése]. Nem érvényesül a halasztó hatály főszabály szerint az adóvégrehajtás alkalmával sem; a végrehajtási kifogásnak – az árverés kitűzését követően benyújtott, az árverés kitűzésének jogszerűségét vitató, első alkalommal benyújtott végrehajtási kifogás kivételével – a további végrehajtási cselekményekre nincs halasztó hatálya, a lefoglalt vagyontárgy értékesítése iránt azonban csak az érintett vagyontárgy foglalásával, becsértékének megállapításával szemben benyújtott végrehajtási kifogás végleges elbírálását követően lehet intézkedni [Avt. 27. §-a].

– halasztó hatálya van [Air. 125. §-a], vagyis az adóhatóság a másodfokú döntés meghozatalát, és véglegessé válását megelőzően az adózóval szemben a döntésben foglaltak kikényszerítése érdekében végrehajtási cselekményt sem foganatosíthat. A döntéssel szemben előterjesztett fellebbezés a fizetési kötelezettség esedékességét is kitolja; az alaki jogerő³¹ és az esedékesség szükségszerű kapcsolatban áll egymással; az Art. 62. §-ának első mondata alapján az adót a jogszabályban meghatározott időpontban, az adóhatóság által megállapított adót – ha e törvény vagy fizetési kötelezettséget megállapító jogszabály eltérően nem rendelkezik – a határozat véglegessé válásától³² számított 15 napon belül kell megfizetni.

IV. Tájékoztatás a feltételes adóbírság kedvezményéről

Álláspontom szerint a jogorvoslati jogról való tájékoztatás körébe vonható a fellebbezési jogról való lemondáshoz kapcsolódó speciális szabályozás; a 2018. január 1. napjával bevezetett új jogintézmény, a feltételes adóbírság kedvezményéről történő kiiktatás. Ha az adózó az utólagos adómegállapításról hozott első fokú határozat elleni fellebbezési jogáról lemond, és esedékességig a határozatban előírt adókülönbözetet megfizeti, mentesül a kiszabott adóbírság 50 %-ának megfizetése alól [Art. 216. §-a]. Jóllehet az Art. a fenti kedvezmény feltételül az „adókülönbözet megfizetését” jelöli meg, ez nem jelenti szükségképpen azt, hogy a kiutalás előtti adóellenőrzéseket a jogszabály a feltételes adóbírság kedvezményének köréből kizárná. Ezen értelmezésben a jogorvoslati jogról történő lemondás mellett – mivel pénzügyi rendezést igénylő adókülönbözet nem, csak jogosulatlan igénylés kerül megállapításra – a másik feltétel nem is vizsgálható, az automatikusan teljesítettnek minősül.

A fellebbezési jogról történő lemondásra a fellebbezési határidőn belül van lehetőség, mely nyilatkozat nem vonható vissza [Air. 124. § (5) bekezdése]. A fellebbezési jogról történő lemondás viszont nem tévesztendő össze a fellebbezés visszavonásának lehetőségével. Az Air. 126. § (7) bekezdése alapján a felterjesztést megelőzően az elsőfokú adóhatóság, azt követően a felettes szerv megszünteti az eljárást, ha valamennyi fellebbező a fellebbezési kérelmet visszavonta. A fellebbezési kérelmet visszavonó nyilatkozat nem vonható vissza.³³ Ha az adózó igénybe veszi a feltételes adóbírság lehetőségét, akkor a döntéssel szemben utóbb felüyeleti intézkedés iránti kérelemnek nincs helye [Air. 128. § (2) bekezdésének utolsó mondata].

³¹ A döntés véglegessége – a régi Art. szerint jogereje –, a tartozás esedékessége, illetve végrehajthatósága definícióinak az egymáshoz való relációban van kiemelt jelentősége. Az egyes jogági eljárásjogokban – generális jelleggel – a jogerő három oldalról közelíthető meg. Egyrészt a jogalkalmazó szerv döntése rendes jogorvoslattal többé nem támadható (alaki jogerő), másrészt a döntés nem változtatható meg (anyagi jogerő), harmadrészt a döntés végrehajtható. A közigazgatási és a bírósági döntések jogereje azonban különbözik egymástól, ami egyfelől a két szervtípus döntései természetéből, másrészt az azok közötti hierarchiából következik. A közigazgatás rendszerében a jogerő fogalma alaki jogerőt jelent {3133/2017. (VI.8.) AB határozat, Indokolás [34]-[35]}.

³² Ha az adott ügytípusban törvény megengedi a fellebbezést, az adóhatóság döntése véglegessé válik, ha a) ellene nem fellebbeztek, és a fellebbezési határidő letelt b) a fellebbezésről lemondtak vagy a fellebbezést visszavonták, vagy c) a fellebbezés elbírálására jogosult felettes szerv az elsőfokú adóhatóság döntését helybenhagyta vagy megváltoztatta, a másodfokú döntés közlésével [Air. 74. § (2)].

³³ Két eltérő jogintézményről van tehát szó. Adózó a döntésben a feltételes adóbírság kedvezmény feltételeiről tájékoztatást kap, így amennyiben fellebbezéssel él, tudatában kell lennie annak, hogy ezzel a kedvezményre való jogosultságát – attól függetlenül, hogy a fellebbezésétől későbbiekben esetlegesen elállhat – elveszíti (2018/30. számú Adózási kérdés feltételes adóbírság alkalmazhatósága jogosulatlan visszaiigénylés esetén, valamint 2018/51. számú Adózási kérdés feltételes adóbírság kedvezmény alkalmazhatósága a fellebbezési kérelem visszavonása esetén). Ellenben a döntés véglegességéhez kapcsolódó joghatások mindkét esetben beállnak [Air. 74. § (3) bekezdésének a)-b) pontjai].

V. A megfelelő tájékoztatás a tisztességes ügyintézéshez való jog dimenziójában

Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése]. Bár a tisztességes ügyintézéshez való jogot a 2005. november 1. napján hatályba lépett közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) szövegszerűen deklarálta ugyan³⁴, de mint alapjogra történő explicit hivatkozásra az Alaptörvény 2012. január 1. napján történő hatályba lépése teremtett közvetlen alkotmányos felhatalmazást, ezt megelőzően pedig az 1949. évi XX. törvényből (a Magyar Köztársaság Alkotmánya)³⁵, és az Emberi Jogok Európai Egyezményéből³⁶ levezethetően befolyásolta az alkotmánybírói jogértelmezést. A tisztességes eljáráshoz való jog³⁷ egy „gyűjtődefiníció”, egzaktan nem határozható meg; mindazon követelményeket foglalja magában, melyeknek a bírósági, és a közigazgatási eljárás folyamatában, azok valamennyi pontján érvényesülni kell. Az eljárásjogi garanciák egymásra fűzésével tartalmilag olyan alapjogot jelent, amely tartalmazza valamennyi, a demokratizmus és a jogállamiság értékrendjének megfelelő eljárási alapvetet, normát. A „fair eljáráshoz” való jog a közigazgatási eljárástípusokra vonatkoztatva azt az alkotmányos vezérelvet támasztja alá, hogy a jogállamiságból eredő követelmény a közigazgatás törvények alá rendeltsége; a kiszámíthatóság – ideértve az egységes jogalkalmazást is –, illetőleg az eljárási garanciák biztosítása összekapcsolódik az alanyi alap- és szabadságjogok védelmével, kölcsönösen feltételezve egymást.³⁸ Az eljárás tisztessége egy kvalitás, amit az ügy összes körülménye figyelembevételével tükrében lehet csak megítélni; egyes garanciák hiánya ellenére éppúgy, mint minden részletszabály betartása mellett lehet az eljárás méltánytalan, avagy nem tisztességes.³⁹ A tisztességes eljáráshoz való jog – mivel annak sérelme csak az ügy részleteinek ismeretében válhat nyilvánvalóvá – maga is mérlegelés eredménye, következésképp azzal nem állítható szembe más alapvető jog, vagy alkotmányos cél sem.⁴⁰ A jog egészéért történő korlátozása tehát fogalmilag nem

³⁴ Az ügyfeleket megilleti a tisztességes ügyintézéshez, a jogszabályokban meghatározott határidőben hozott döntéshez való jog és az eljárás során az anyanyelv használatának joga [Ket. 4. § (1) bekezdése].

³⁵ A Magyar Köztársaságban a törvényben meghatározottak szerint mindenki jogorvoslattal élhet az olyan bírósági, közigazgatási és más hatósági döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti [Alkotmány 57. § (5) bekezdésének első mondata].

³⁶ Mindenki joga van arra, hogy ügyét a törvény által létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen nyilvánosan és ésszerű időn belül tárgyalja, és hozzon határozatot polgári jogi jogai és kötelezettségei tárgyában, illetőleg az ellene felhozott büntetőjogi vádak megalapozottságát illetően [Az emberi jogok és az alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában, 1950. november 4-én kelt Egyezmény és az ahhoz tartozó nyolc kiegészítő jegyzőkönyv kihirdetéséről szóló 1993. évi XXXI. törvény 6. cikk 1. pontjának első mondata].

³⁷ A tisztességes eljáráshoz való jognak érvényesülnie kell egyrészt a hatósági eljárásokban (Alaptörvény XXIV. cikke; tisztességes ügyintézés), másrészt a bírósági eljárások alkalmával is (Alaptörvény XXVIII. cikke; tisztességes bírósági eljárás); a külön cikkben nevesített jogok a tisztességes eljáráshoz való jog immanens tartalmát tehát együttesen képezik le.

³⁸ 9/1992. (I.30.) AB határozat, ABH 1992, 59, 65; 2/2015. (II.2.) AB határozat, Indokolás [20]-[21]; 19/2019. (VI.18.) AB határozat, Indokolás [138].

³⁹ 6/1998. (III.11.) AB határozat, ABH 1998, 91, 95; 14/2002. (III.20.) AB határozat, ABH 2002, 101, 109; 7/2013. (III.1.) AB határozat, Indokolás [24]; 2/2017. (II.10.) AB határozat, Indokolás [49]; 3303/2020. (VII.24.) AB határozat, Indokolás [50]. „A tisztességes eljáráshoz való jog sérelme úgy is bekövetkezhet, hogy nem áll fenn oksági kapcsolat a lényeges eljárási szabálysértés és az ügy konkrét kimenetele között, azonban az ügyféli jogok érvényesíthetősége olyan sérelmet szenved, amely az eljárás egészét és körülményeit figyelembe véve eléri az alaptörvény-ellenesség szintjét.” {3311/2018. (X.16.) AB határozat, Indokolás [34]}. A jog nem azonosítható tehát kizárólag a jogszabályok megtartásával, bár annak szükségessé feltétele {uo., Indokolás [26]}. A tisztességes eljárás követelményeinek egyes elemei mindezek okán izoláltan nem vizsgálhatóak, azok csak együttesen értelmezhetőek.

⁴⁰ 14/2004. (V.7.) AB határozat, ABH 2004, 241, 266; 3027/2018. (II.6.) AB határozat, Indokolás [13].

értelmezhető, a taláros testület ugyanakkor több alkalommal utalt arra, hogy egyes részelemei a szükségesség-arányosság tesztje szerint korlátozhatóak. A korlátozás akkor felel meg az Alaptörvénynek, ha egy másik alapvető jog, vagy alkotmányos érték védelme vagy érvényesülése másképp nem érhető el – tehát a korlátozás szükséges –, illetve nem sérti az arányosság követelményét – vagyis az elérni kívánt cél, és az okozott alapjogsérelem súlya arányban áll egymással – sem. Utóbbi kapcsán követelmény, hogy a jogalkotó köteles az adott cél elérésére alkalmas legenyhébb eszközt alkalmazni, ahogy a korlátozásnak nem lehet az alapjog lényegi tartalmát sem érintenie.⁴¹ Ez viszont azt is jelenti, hogy amíg az egyes részjogosítványok az Alaptörvény szerinti kritériumok⁴² alapján igazolható módon korlátozhatók, a hatósági eljárásnak összességében mindvégig tisztességesnek kell maradnia.⁴³

A tisztességes ügyintézéshez való jog érvényesülésének kérdése tehát elsősorban egyes eljárásjogi garanciák betartása – avagy azok mellőzése – oldaláról közelíthető meg. Jóllehet a Kúria már több alkalommal⁴⁴ kifejtette, hogy önmagában eljárási jogszabálysértés miatt akkor van helye egy döntés hatályon kívül helyezésének, amennyiben az a döntés érdemére is kihatott – és a továbbiakban nem is orvosolható helyzetet teremtett –, kitért arra is, hogy az adott ügy tárgyával közvetlen összefüggésben nem lévő eljárási jogszabálysértés – nevezett joggal való kapcsolata miatt – kihathat az eset érdemére is. A közigazgatási eljárás garanciális szabályainak figyelmen kívül hagyása akkor is az ügy érdemére kiható mulasztást eredményezhet, ha a garanciális szabályok betartása mellett is ugyanazon döntést hozná a közigazgatási hatóság.⁴⁵ A tisztességes ügyintézéshez való jog tehát olyan alapjog, melynek érvényesítésülése gazdaságossági-célszerűségi okokból sem mellőzhető, lényegi tartalma – amellett, hogy a szakigazgatási eljárásokban azok specialitásai okán a részletszabályok eltérően jelentkezhetnek – egyetlen hatósági eljárásban sem sérülhet.⁴⁶ A tisztességes ügyintézéshez való jog célja „segédletül” szolgálni az egyes részjogosítványok érvényesüléséhez; arra közvetlenül jogot, vagy kötelezettséget alapítani csak kivételes körülmények között lehet.⁴⁷

Az Alkotmánybíróság számos ügyfélközpontú részjogosítványra mutatott rá a gyakorlatában, amelyek érvényesítése a hatósági eljárás alaki és anyagi hatékonyságát, gyorsaságát, szakszerűségét, törvényességét – jognak alárendeltségét – szolgálják. A felsorolás teljességének igénye nélkül ilyenek tekintett az Alkotmánybíróság a hatósági eljárás időbeli dimenziójára {3/2014. (I.21.) AB határozat, Indokolás [71]-[77]; 17/2015. (VI.5.) AB határozat, Indokolás [108]}, a határozat közzlésére {6/2017. (III.10.) AB határozat, Indokolás [37]-[39]} és a közzlés módjára {17/2015. (VI.5.) AB határozat, Indokolás [109], a

⁴¹ 3/2014. (I.21.) AB határozat, Indokolás [61]; 3223/2018. (VII.2.) AB határozat, Indokolás [26]-[27]; 3306/2020. (VII.24.) AB határozat, Indokolás [39].

⁴² Alapvető jog más alapvető jog érvényesülése vagy valamely alkotmányos érték védelme érdekében, a feltétlenül szükséges mértékben, az elérni kívánt céllal arányosan, az alapvető jog lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható [Alaptörvény I. cikk (3) bekezdésének második mondata].

⁴³ 3090/2019. (V.7.) AB határozat, Indokolás [30].

⁴⁴ Az 1988. évi I. törvény 21. §-ának (4) bekezdésében szabályozott 60 napos bírságkiszabási határidő túllépése esetén alkalmazandó szabályokról szóló 1/2010. (II.18.) Közigazgatási jogegységi határozat, a közigazgatási szervek határozatai felülvizsgálatának egyes kérdéseiről szóló 1/2011. (V.9.) KK vélemény.

⁴⁵ „...A tisztességes ügyintézéshez való jog sérelme fennállhat olyan módon is, hogy bár nincs oksági kapcsolat az eljárási szabálysértés és az ügy érdemi kimenetele között, azonban az ügyféli jogok érvényesíthetősége olyan csorbát szenved, amely miatt megállapítható a lényeges eljárási szabálysértés.” {Kúria Kfv.III.37.162/2015., Indokolás [20]}.

⁴⁶ 3223/2018. (VII.2.) AB határozat, Indokolás [34]; 25/2020. (XII.2.) AB határozat, Indokolás [25].

⁴⁷ A processzuális megközelítés mellett az Alkotmánybíróság azt is hangsúlyozza, hogy az eljárás tisztességének karaktere a törvényes kereteket, valamint az eljárási jogok érvényesülését biztosítja; ellenben – jóllehet arra jellemzően alkalmas – nem garantál alanyi jogot a materiális – anyagi – igazságosság érvényre juttatására {3074/2016. (IV.18.) AB határozat, Indokolás [57]; 8/2020. (V.13.) AB határozat, Indokolás [49]}.

fegyveregyenlőség elvére olyan hatósági eljárásokban, melyek ellenérdekű ügyfelek közreműködésével zajlanak {10/2017. (V.5.) AB határozat, Indokolás [61]-[63]}; az iratbetekintéshez, illetőleg az iratok megismeréséhez való jogra {3223/2018. (VII.2.) AB határozat, Indokolás [36]}.⁴⁸

Véleményem szerint a jogorvoslati jogról történő tájékoztatáshoz való jog ugyancsak ebbe a körbe tartozik. Kijelentésemet a tájékoztatás kvalitatív kívánalmai kapcsán képviselt kúriai joggyakorlat is igazolja; a kioktatásnak nemcsak tényszerűen megtörténtnek, hanem – jóllehet a tájékoztatás tartalmára irányadó követelmény nincsen – olyannak kell lennie, hogy a kioktatásnak megfelelő eljárás alkalmával a jogát gyakorló érintettet hátrány ne érhesse; a tájékoztatásnak ki kell terjednie a jog rendeltetésszerű gyakorlásához szükséges körülményekre. A téves tájékoztatás az ügyfélnek nem írható a terhére; ez független attól is, hogy a fél jogi képviselővel járt-e el az ügyben, avagy sem; a jogi képviselő a tájékoztatás tartalmát – mivel az a döntés rendelkező része – nem bírálhatja felül.⁴⁹

VI. A közigazgatási hatóság tájékoztatási kötelezettsége az Alkotmánybíróság joggyakorlatában

A közigazgatási hatóság tájékoztatási kötelezettségével – az ügyfél oldaláról megközelítetten a tájékoztatáshoz való joggal – az Alkotmánybíróság is foglalkozott a 9/2017. (IV.18.) AB határozatban, melynek során alkotmányjogi panasz alapján indult eljárás eredményeként a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.Fpk.27.058/2014/1/I. számú végzése alaptörvény-ellenességét állapította meg és rendelkezett annak megsemmisítéséről. Bár jelzett döntés nem adóeljárással összefüggésben, hanem építésügyi ügyben született, az AB határozatban megjelölt álláspont érdemben minden egyes közigazgatási eljárástípusra kivetíthető.

Az ügyben az indítványozó épületbontás elrendelése iránti kérelmet nyújtott be a Somogy Megyei Kormányhivatal Siófoki Járási Építésügyi Hivatalához, nevezett szerv az indítványozó által indított hatósági eljárást egy folyamatban lévő peres eljárás jogerős lezárásáig felfüggesztette. Ezt követően az indítványozó egy iratbetekintés alkalmával tapasztalt – általa jogsértőnek ítélt – eljárási cselekmény okán a nevezett elsőfokú hatóság felügyeleti szervéhez (Somogy Megyei Kormányhivatal Építésügyi és Örökségvédelmi Hivatal Építésügyi és Örökségvédelmi Osztálya) fordult panasszal, mely az elsőfokú döntést megváltoztatta és a közigazgatási hatósági eljárást az SOD/12/307-29/2013. számú végzésével megszüntette. A hatóság a döntésben arról tájékoztatta az indítványozót, hogy a közlésétől számított 30 napon belül – jogszabálysértésre hivatkozással – kérheti annak bírósági felülvizsgálatát, melynek az indítványozó eleget tett. A Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ellenben a keresetet érdemi vizsgálat nélkül – elkészttség okán – elutasította; az indokolás szerint az építésügyben hozott döntés kapcsán a kereset indítására nyitva álló törvényi határidő az épített környezet alakításáról és védelméről szóló 1997. évi LXXVIII. törvény (a továbbiakban: Étv.) 53/C. § (2) bekezdése szerint 15 nap, szemben a régi Pp. 330. § (2) bekezdésében főszabályként meghatározott 30 napos határidővel. A bíróság megállapítása szerint az indítványozó a hatóság végzését 2014. január 4. napján vette át, a

⁴⁸ 3223/2018. (VII.2.) AB határozat, Indokolás [32]-[33]; 17/2019. (V.30.) AB határozat, Indokolás [38]; 28/2019. (XI.4.) AB határozat, Indokolás [74]. Nem tartozik ebbe a körbe a mérlegelt döntéshez való jog; mérlegelés nem részjogosítvány a tisztességes hatósági eljáráshoz való jognak, a mérlegelés korlátozottsága alapjogi aspektusból nem teszi az egész hatósági eljárást szükségképp tisztességtelenné {8/2020. (V.13.) AB határozat, Indokolás [42]}.

⁴⁹ Lásd Legfelsőbb Bíróság – Kúria – P.törv.II.20.063/1976., P.törv.20.271/1984., Gfv.VI.30.713/1993., Pf.II.24.734/2006., Kfv.II.37.330/2010., Pf.II.24.831/2011. számú eseti döntéseit, illetve a fellebbezési jogról adott téves tájékoztatásról szóló 7/2010. (XI.8.) KK véleményét.

felülvizsgálatát célzó kereseti kérelmét pedig 2014. február 3. napján – a végzés közlésétől számított 15 napon túl – adta postára. Az indítványozó az elkészttség miatt a régi Pp. 107. § (1) bekezdése szerinti igazolási kérelemmel nem élt, ennek okán a bíróság a keresetet érdemi vizsgálat nélkül elutasította; a Kormányhivatal eljárást megszüntető végzésében foglalt jogorvoslati záradék tartalmát nem értékelte, indokolása az elkészttség tényének és jogkövetkezményeinek megállapítására szorítkozott {Indokolás [3]-[8]}.

A fellebbezés kizártsága okán az indítványozó alkotmányjogi panasszal élt, jogsérelmét abban jelölve meg, hogy a bíróság az ügyfélre terhelte a hatóság jogszabállyal ellentétes tájékoztatásának jogkövetkezményeit, miután a kereseti kérelmét e hibás kioktatás szerinti határidőben nyújtotta be. Érvelése értelmében a bíróságnak észlelnie kellett volna e téves tájékoztatást, amely tényt figyelmen kívül hagyva megfosztotta őt a jogorvoslat (a bírósághoz fordulás) lehetőségétől. Az indítványozó hivatkozott a BH 2012.96. számú eseti döntésre, valamint a KK/71. és a 7/2010. KK véleményekre is, utóbbiból kiemelve azt, hogy a hatóság téves jogorvoslati tájékoztatása miatt az ügyfelet joghátrány nem érheti. A keresetlevél idézés kibocsátása nélküli elutasítása a felet megfosztja a jogorvoslatához fűződő jogától. A végzés az indítványozó szerint sérti továbbá az emberi méltóságát, a bírósághoz való forduláshoz és a tisztességes eljáráshoz való jogát, emiatt az Alaptörvény II. cikkébe, XXIV. cikk (1) bekezdésébe, valamint a XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdésébe ütközik {Indokolás [9]-[12]}.

A taláros testület megállapította, hogy a közigazgatási eljárásban hozott SOD/12/307-29/2013. számú – eljárást megszüntető – végzés a jogorvoslat vonatkozásában azt a kioktatást tartalmazta, hogy „...a döntés közlésétől számított 30 napon belül annak bírósági felülvizsgálatát lehet kérni jogszabálysértésre hivatkozással Somogy Megyei Kormányhivatal Építésügyi és Örökségvédelmi Hivatal Építésügyi és Örökségvédelmi Osztályával szembeni kereset benyújtásával. Az erre irányuló kérelmet – Siófok Város jegyzőjéhez – lehet benyújtani, a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságnak (7400 Kaposvár, Szent Imre u. 14/a.) címezve. [...]” Emellett a végzés indokolása azt is megjelölte, hogy „...[a] jogorvoslati lehetőségről a Ket. 109. §-a, valamint az épített környezet alakításáról és védelméről szóló 1997. évi LXXVIII. törvény 53/C. § (2) bekezdése alapján történt a tájékoztatás.” Összességében tehát a végzés – bár helyesen jelölte meg a keresetindításra nyitva álló speciális, 15 napos határidőt előíró törvényhelyet – tartalmilag jogszerűtlen módon nyújtott az ügyfél részére tájékoztatást a rendelkezésre álló 30 nap feltüntetése által {Indokolás [22]-[24]}.

Az Alkotmánybíróság azt is rögzítette, hogy a kereset a hibás tájékoztatásnak megfelelő határidő utolsó napján (a 30. napon) került benyújtásra, amit – elfogadva az indítványozó érvelését – a téves kioktatástól nem függetleníthető tényként vett figyelembe. A bíróság végzése ugyanis kizárólag a kereset elkészttségét jelölte meg a régi Pp. 130. § (1) bekezdésének h) pontja szerinti érdemi vizsgálat nélküli elutasítás indokaként, így a hibás kioktatás és a kereset késve történő előterjesztése közötti ok-okozati kapcsolat az Alkotmánybíróság szerint megállapítható volt.

Az Alkotmánybíróság döntése kitért arra is, hogy – annak ellenére, hogy a jogorvoslatához való jog nem a közigazgatási szerv határozatából, különösen nem az arról történő tájékoztatásból fakad, hanem azt a törvény keletkezteti – a hatóság tájékoztatási kötelezettsége jogszabályi előírás alapján, ezért annak jogszerűsége nem is függetleníthető a tisztességes ügyintézéshez való jogtól. A tájékoztatás funkciója pont a jogorvoslatához való jog gyakorlásának elősegítése, emiatt – függetlenül attól, hogy a tartalmára vonatkozóan nincsen kötelező előírás – annak helytállónak kell lennie; a téves, félrevezető információk a jogelvek érvényesülése ellen hatnak. A nem jogszabályszerű tájékoztatás önmagában még nem jelenti akár az azt tartalmazó döntés, akár a jogorvoslatához való jog ab ovo sérelmét, az ügy körülményeinek mérlegelésével ugyanakkor – mint tárgyi ügyben – már alkalmas lehet arra,

hogy a hatékony jogorvoslathoz való jog csorbulását vonja maga után; vagyis az adott eljárás tisztességének kívánalmát is sértheti. A közigazgatási döntés elleni jogorvoslatnak ki kell merítenie a ténylegesség és a hatékonyság követelményét; a jogorvoslati kérelmet téves jogorvoslati tájékoztatás⁵⁰ miatt elkészttség okán elutasító végzés elzárja az ügyfelet a tényleges jogorvoslattól, ami befolyásolhatja a döntést, és az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésének sérelmét idézheti elő. A tájékoztatási kötelezettség ezért nemcsak formális; a kioktatásnak alkalmasnak is kell lennie arra, hogy a funkcióját betöltse {Indokolás [22]-[30]}.

Az Alkotmánybíróság megvizsgálta azt is, hogy az igazolási kérelem alkalmas-e arra, hogy a jogorvoslati határidőre vonatkozó téves kioktatásból eredő és jogorvoslathoz való joggal kapcsolatban felmerülő aggályokat feloldja. A taláros testület – érvelésében visszautalva a 2218/B/1991. AB határozatra (ABH 1993, 580, 584) – arra az álláspontra helyezkedett, hogy az igazolási kérelem nem jogorvoslat, ezért az nem a sérelmezett döntés felülvizsgálatát és a döntésre közvetlenül visszaható új határozat hozatalát célozza. Az igazolás egy eljárási cselekmény elmulasztása következményeinek elhárítására szolgál, emiatt a jogorvoslathoz való alapjoggal nincsen jogilag értékelhető relációban. Az Alkotmánybíróság megítélése szerint tárgyi ügyben a közigazgatási döntés elleni jogorvoslatnak – az igazolási kérelemtől függetlenül – ki kellett volna merítenie ténylegesség, illetőleg a hatékonyság követelményét, melyre – részletezettek okán – nem került sor {Indokolás [34]-[37]}.⁵¹

VII. Összegzés

Dolgozatom következtetéseit összefoglalva kijelenthető, hogy a tisztességes ügyintézéshez való jog érvényesülését kizárólag a közigazgatási eljárás – a témára konkretizálva az adóeljárás – egészének és körülményeinek figyelembe vételével, mérlegeléssel lehet megítélni; az egyes ügyféli jogok csorbulása az ügy érdemére kiható és lényeges eljárási jogszabálysértést jelenthet. Fentiek alapján igazolni látom hipotézisemet, mely szerint a megfelelő tájékoztatáshoz való jog – különös tekintettel a jogorvoslati jog gyakorlásával összefüggő kitanításra – jelentőséggel bír az adóeljárásban is. Elsődleges igyekezetem az adóhatósági jogalkalmazás során felmerülő problémákra koncentrált, ugyanakkor szükségesnek tartottam a hatósági szemléletnek a bírósági ítélkezési gyakorlat bemutatásával történő ellensúlyozását is. A felvázoltak nemcsak gyakorlati síkon értelmezhetőek; az Alkotmánybíróságnak a témával összefüggésben hozott döntései is azt támasztják alá, hogy a dilemma alkotmányjogi vetülete sem elhanyagolható.

A témát körbejárva amellet érveltem, hogy a tájékoztatáshoz való jog a hatósági

⁵⁰ Ezt a helyzetet orvosolja némileg a Kp. 2020. január 1. napjától hatályos 39. § (3a) bekezdésének első mondata [beiktatta az egyes törvényeknek az egyfokú járási hivatali eljárások megteremtésével összefüggő módosításáról szóló 2019. évi CXXVII. törvény 212. §-a]. Fentiek szerint a keresetlevelet határidőben benyújtottnak kell tekinteni, ha azt a felperes a közigazgatási cselekmény jogorvoslati záradékának megfelelően nyújtotta be, vagy arra figyelemmel nyújtotta be a bírósághoz, hogy az (1) bekezdés szerinti közigazgatási szerv az elektronikus ügyintézés feltételeit átmenetileg vagy tartósan nem biztosítja. Ha tehát az ügyfél a közigazgatási döntéssel szembeni benyújtott keresetlevelét a döntésben kapott tájékoztatás szerint, annak megfelelően terjeszti elő, a kioktatás téves tartalma miatt joghátrány nem érheti.

⁵¹ Hasonló álláspontra jutottak az alkotmánybírák a közlés joghatásaival összefüggésben [18/2017. (VII.18.) AB határozat]. A döntés szerint az alapjogi vonatkozásra figyelemmel körültekintően kell vizsgálni, hogy a fellebbező fél a fellebbezési határidőt megtartotta-e; a fellebbezést csak akkor lehet hivatalból elutasítani, ha a fél vitán felül határidőn túl terjesztette elő fellebbezését. Amennyiben a fél a bíróság szabálytalan eljárása – a döntés kézbesítési időpontjának téves megállapítása – miatt kerül olyan helyzetbe, hogy a fellebbezési határidő megtartása vagy meg nem tartása megalapozottan nem dönthető el, ennek a következményeit nem lehet a fellebbező terhére értékelni {Indokolás [29]-[30]}.

eljárás során is a tisztességes ügyintézéshez való jog részét kell, hogy képezze, attól – a fent ismertetettek szerint – nem is függetleníthető. Az adóhatósági döntés közlése, illetőleg a jogorvoslati jog gyakorlása kapcsán adott – jogszabályoknak megfelelő – tájékoztatás az eljárás további menetére is alapvető kihatást gyakorol. Az érintett csak a tájékoztatás tartalmának ismeretében tudja megfontolni azt, hogy az arra nyitva álló törvényi határidőn belül él-e a jogorvoslati jogával. A határidő megtartása, valamint az egyéb jogszabályi feltételeknek való megfelelés jelenti a valós garanciát arra, hogy a jogorvoslati kérelem elbírálást nyer; ez pedig csak és kizárólag akkor érvényesülhet, ha az adóhatóság a jogorvoslati jog gyakorlásával kapcsolatos tájékoztatási kötelezettségét is maradéktalanul teljesíti.