

Az Alkotmánybíróság döntésének tájékoztató jelleggel közzétett, nem hivatalos szövege. A hivatalos közzétételre a Magyar Közlönyben, illetve az Alkotmánybíróság Határozatai című hivatalos lapban kerül sor.

IV/892/2025.

Az Alkotmánybíróság tanácsa alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

határozatot:

Az Alkotmánybíróság a Fővárosi Ítéltábla 3.Kpkf.750.851/2024/4. számú végzésével összefüggésben felülvizsgált adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény 128. § (8) bekezdés harmadik mondata alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt elutasítja.

Indokolás

I.

- [1] 1. Az indítványozó gazdasági társaság jogi képviselője (dr. Póth Antal ügyvéd) útján eljárva alkotmányjogi panaszt nyújtott be az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 26. § (1) bekezdése alapján.
- [2] A kérelem arra irányult, hogy az Alkotmánybíróság állapítsa meg, hogy az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Air.) 128. § (8) bekezdés – tartalmilag értékelve – harmadik mondata alaptörvény-ellenes, és ezért azt az Alkotmánybíróság semmisítse meg. Az indítványozó az Alaptörvény II. cikke, XV. cikk (1)–(2) bekezdése, XXIV. cikk (1) bekezdése, XXVIII. cikk (1), (7) bekezdése és 25. cikk (2) bekezdése sérelmére hivatkozott.
- [3] 2. Az alkotmányjogi panaszra okot adó ügy lényege a következők szerint foglalható össze.
- [4] 2.1. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) Kelet-budapesti Adó- és Vámigazgatósága az indítványozónál lefolytatott adóellenőrzés megállapításai alapján a 2023. május 9. napján kelt 9599617272 iktatószámú határozatával általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben jogosulatlan visszaigénylést és adóhiányt állapított meg, amire tekintettel jogkövetkezményként adóbírságot szabott ki, valamint késedelmi pótlékot számított fel. Az elektronikus úton kapcsolatot tartó

indítványozó az elsőfokú határozatot a letöltési igazolás tanúsága szerint 2023. május 24. napján átvette.

- [5] Az indítványozó fellebbezést nem nyújtott be, így az az elsőfokú határozat 2024. június 24. napján véglegessé vált.
- [6] Az indítványozó 2023. november 23. napján elektronikus úton 1957291280 iktatószámon felügyeleti intézkedés iránti kérelmet terjesztett elő a NAV Fellebbviteli Igazgatóságánál az előbbi elsőfokú határozat vonatkozásában. A felettes adóhatóság a kérelmet megvizsgálta, és megállapította, hogy a sérelmezett elsőfokú határozat megalapozott és megfelel a jogszabályoknak, ezért a 2024. január 22. napján kelt, 1671007228 iktatószámú, összesen 21 oldal terjedelmű indokolt tájékoztató levelében értesítette az indítványozót, hogy a felügyeleti intézkedést mellőzi.
- [7] 2.2. A felügyeleti intézkedés mellőzéséről szóló értesítéssel szemben az indítványozó 2024. február 29. napján keresetet terjesztett elő, amelyben annak mint döntésnek a megváltoztatását, másodlagosan a megsemmisítését és az adóhatóság új eljárás lefolytatására utasítását kérte. A NAV Fellebbviteli Igazgatósága védiratában az indítványozó keresetlevelének visszautasítását kérte a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 48. § (1) bekezdésének d) pontja alapján, tekintettel arra, hogy az indítványozó olyan közigazgatási tevékenység jogszerűségét vitatja, amelynek vizsgálatát törvény kizárja [lásd: Air. 122. § (1) bekezdés és 130. § (1) bekezdés].
- [8] A Fővárosi Törvényszék 21.K.701.114/2024/8. számú, 2024. április 30. napján kelt végzésével az indítványozó keresetlevelét visszautasította. Végzése indokolásában megállapította, hogy az Air. rendszerében – az egyéb feltételek fennállása esetén – az adóhatóság döntései támadhatók fellebbezéssel, illetve keresettel. Az Air. 128. § (8) bekezdése értelmében a felügyeleti intézkedés mellőzéséről az adóhatóság döntést nem hoz, ezért az ellen sem fellebbezésnek, sem közigazgatási per indításának nincs helye.
- [9] Az indítványozó fellebbezésére eljáró Fővárosi Ítéltábla 3.Kpkf.750.851/2024/4. számú, 2024. december 4. napján kelt végzésével az elsőfokú bíróság végzését helybenhagyta. Végzése indokolásában egyrészt megállapította, hogy az indítványozó jogszabálysértés megjelölése nélkül vitatta az elsőfokú végzés jogszerűségét. Másrészt az indítványozó ezirányú kérelmével ellentétben nem tartotta szükségesnek az Alkotmánybíróság eljárásának kezdeményezését az Air. 128. § (8) bekezdésével összefüggésben.
- [10] 3. A Fővárosi Ítéltábla előbbi végzését követően az indítványozó alkotmányjogi panaszt nyújtott be az Abtv. 26. § (1) bekezdése alapján az Air. 128. § (8) bekezdésével szemben. A főtitkár felhívására kiegészített panaszbeadvány lényege a következőképpen foglalható össze.

- [11] 3.1. Azt követően, hogy az indítványozó citálta az Alkotmánybíróság emberi méltósággal (Alaptörvény II. cikk) kapcsolatos egyes döntéseit, arra tért ki, hogy az Air. 128. § (8) bekezdése e szakasz (9) bekezdésével összevetve sérti a megkülönböztetés tilalmát [Alaptörvény XV. cikk (1)–(2) bekezdés]. Amíg ugyanis a támadott szabály szerint az adóhatóság nem hoz döntést a felügyeleti intézkedés iránti kérelemről, addig az Air. utóbbi bekezdése azt írja elő számára, hogy hozzon döntést. Az Air. „a szerint differenciál az egyes adózók között, hogy a kérelmüket az adóhatóság felügyeleti intézkedésre alkalmasnak találja, vagy a felügyeleti intézkedést nem rendeli el (visszautasítja, mellőzi). Adózóként előre nem tudhatom, hogy a hatóságokhoz, adóigazgatási (közigazgatási) szervekhez benyújtott kérelmeim milyen elbírálás alá esnek majd, abban az egyes adóigazgatási (közigazgatási) szervek milyen határozatot hoznak. Mint jogalany csupán abban bízhatok, hogy a közigazgatási szervek által meghozott határozattal, okirattal, jogi aktussal szemben [...] bírósághoz fordulhatok. Az Air. 128. § (8) és 128. § (9) bekezdéseire tekintettel azonban az indítványozónak az Alaptörvény XV. cikk(1) bekezdésében biztosított joga, a törvény előtti egyenlőség elve súlyosan sérült, hiszen az adóigazgatási szerv határozatán múlt, hogy az általa sérelmesnek vélt adóigazgatási határozattal szemben bíróság előtt jogorvoslatot kereshet-e, vagy sem. A különbségtétellel súlyos hátrány érte indítványozót, hiszen amiatt, hogy a felettes adóhatóság milyen formában hozott határozatot a kérelméről, elesett a perindításhoz fűződő jogától, miközben az Air. 128. § (9) bekezdésében hozott határozatok esetén ennek nem lenne akadálya” (kiegészített alkotmányjogi panasz, 8. oldal). Az indítványozó szerint e megkülönböztetésnek nincs alkotmányos indoka, az tehát önkényes.
- [12] 3.2. A tisztességes bírósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés] részét képező bírósághoz fordulás joga az indítványozó szerint „sérült akkor, amikor az Air. 128. § (8) bekezdésének második (sic!) mondata alapján a felettes adóhatóság az indítványozó mint adózó kérelmét visszautasította. Ahogyan azt fentebb kifejtettem már, az Air. 128. § (9) bekezdése alapján a felettes adóhatóság jogszabálysértést megállapító határozata már döntésnek minősül, pedig ugyanazt a típusú rendkívüli jogorvoslati kérelmet bírálja el. Az adóigazgatási eljárásban hozott határozat típusa, formája miatt tehát indítványozó közigazgatási pert az ügyében nem indíthatott, ugyanakkor, ha az adóhatóság a felügyeleti intézkedés iránti kérelmet nem mellőzi, az indítványozó nem lett volna elzárva a bírósághoz fordulás jogától. Így Indítványozó el van zárva azon, Alaptörvényben biztosított jogától, hogy a tárgyi, adózási ügyben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el [...]. Álláspontom szerint az adóhatóság Fellebbviteli Igazgatósága lényegében akkor, amikor a felügyeleti intézkedést mellőzte, egy döntést hozott meg, függetlenül attól, hogy ezt formailag »értesítésnek«, »levélnek« nevezünk, vagy más, hasonló jelentésű szinonimával illetjük. Álláspontom szerint súlyosan aggályos, hogy

gyakorlatilag egy közigazgatási határozat elnevezése (t.i. döntésként, vagy értesítésként aposztrofálják) az egyes jogalanyokat elzárja az Alaptörvényben megnevezett jogaik érvényesítésétől” (kiegészített alkotmányjogi panasz, 10. oldal).

- [13] 3.3. Az indítványozó szerint egyértelmű, hogy sérült a jogorvoslathoz való joga [Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés]. Ezt azzal indokolta, hogy „maga a jogszabály (Air.) rendelkezik úgy, hogy a felügyeleti intézkedés iránti kérelem visszautasítása vagy mellőzése esetén döntést a felettes adóhatóság nem hoz. Kijelenthető, hogy az Air. 128. § (8) bekezdésének második mondata (sic!) miatt a felettes adóhatóság által lefolytatott eljárás (felügyeleti intézkedés) nem, illetve nem minden esetben alkalmas jogorvoslati szerepének betöltésére, ugyanis lényegében magából a jogszabály megfogalmazásából következik, hogy az adóhatóság első döntését [...] egy második döntés a felügyeleti intézkedés mellőzése és visszautasítás esetén a felettes adóhatóság részéről nem követi. Indítványozónak súlyosan sérült az Alaptörvény által számára garantált jogorvoslathoz való joga akkor, amikor a jogszabály rendelkezésének értelmében az adóhatóság első döntését második döntés nem követte” (kiegészített alkotmányjogi panasz, 11–12. oldal).
- [14] 3.4. A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] sérelmét az indítványozó abban jelölte meg, hogy „az adóhatóság a mellőzést még csak indokolni sem köteles” (kiegészített alkotmányjogi panasz, 17. oldal).
- [15] 3.5. Az Alaptörvény 25. cikk (2) bekezdésével összefüggésben az indítványozó a következőkkel érvelt. „Azzal a jogi megoldással, hogy a felügyeleti intézkedés mellőzéséről hozott határozatot az Air. 128. § (8) bekezdése kiemeli a döntések köréből, duplán is jogfosztó helyzetet eredményezett az indítványozó számára, hiszen nem csak, hogy az indítványozó jogorvoslattal sem élhetett a mellőzésről szóló értesítéssel szemben, de még csak ezen értesítés törvényessége sem vizsgálható független, pártatlan bíróság előtt, így megvalósul az Alaptörvény 25. cikk (2) bekezdésének sérelme is” (kiegészített alkotmányjogi panasz, 17. oldal).
- [16] 4. A nemzetgazdasági miniszter az indítványban előadottakról kifejtette az álláspontját az Abtv. 57. § (1b) bekezdésére hivatkozva (a továbbiakban: miniszteri vélemény). Ennek lényege a következő.
- [17] 4.1. A miniszter hangsúlyozta, hogy az „indítványozó az adóellenőrzés eredményeként született elsőfokú adóhatósági határozat (döntés) ellen biztosított rendes jogorvoslat lehetőségével – fellebbezéssel – nem élt, így az adóhatóság döntése első fokon jogerőssé vált. [...] Leszögezhető, hogy az Air.-ban biztosított rendes jogorvoslat lehetősége megfelel az Alkotmánybírósági kívánalmaknak, mely lehetőséggel az indítványozó nem élt, ennek következménye azonban az alkotmányjogi panasszal érintett alapjogi sérelmekkel összefüggésbe nem hozható.

[...] Ha az elsőfokú adóhatósági határozat véglegessége azért következik be, mert az adózó a rendes jogorvoslati lehetőséggel nem élt, alapvetően elzárja magát attól a lehetőségtől, hogy az adóhatóságtól független közigazgatási bíróság döntsön az ügye érdemében. [...] Álláspontunk szerint, amennyiben a felügyeleti intézkedés mellőzéséről érdemi döntés születne, értelmezhetetlen lenne mind a jogorvoslati jog »kimerítettségének« követelménye, valamint kiüresedne a fellebbezés, mint rendes jogorvoslat jogintézménye, mivel az elsőfokú adóhatósági határozat jogszerűségét fellebbezés hiányában is felülvizsgálhatná a közigazgatási bíróság. Amennyiben a hatóság felügyeleti intézkedést tesz, a felügyeleti intézkedéssel támadott alapdöntés eredeti formájában megszűnik létezni, azt vagy megváltoztatják, vagy megsemmisítik, vagyis a felügyeleti intézkedéssel beleavatkoznak a korábbi döntésbe, így a további jogorvoslat biztosítása alkotmányos és eljárásjogi követelmény. A hatóság felügyeleti intézkedésének mellőzése esetén a felügyeleti intézkedéssel támadott alapdöntés változatlan formában létezik tovább. Az alapdöntéssel szemben biztosított jogorvoslat lehetősége ezt követően attól függ, hogy az adózó kimerítette-e a rendes jogorvoslati lehetőségeit, ugyanis ennek hiányában az indítványozó által hivatkozott jogorvoslati jog tartalmi követelményei sérülnének” (miniszteri vélemény, 4., 7., 9. oldal).

- [18] 4.2. Az Alkotmánybíróság figyelembe vette a miniszteri vélemény tartalmát az indokolás IV. pontjában foglaltak szerint.

II.

- [19] 1. Az Alaptörvény indítvánnyal érintett rendelkezései:

„II. Az emberi méltóság sérthetetlen. Minden embernek joga van az élethez és az emberi méltósághoz, a magzat életét a fogantatástól kezdve védelem illeti meg.”

„XV. cikk (1) A törvény előtt mindenki egyenlő. Minden ember jogképes.

(2) Magyarország az alapvető jogokat mindenkinek bármely megkülönböztetés, nevezetesen faj, szín, nem, fogyatékoság, nyelv, vallás, politikai vagy más vélemény, nemzeti vagy társadalmi származás, vagyoni, születési vagy egyéb helyzet szerinti különbségtétel nélkül biztosítja.”

„XXIV. cikk (1) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.”

„XXVIII. cikk (1) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és

pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.

[...]

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

25. cikk (2) „A bíróság dönt büntetőügyben, magánjogi jogvitában, a közigazgatási határozatok törvényességéről, az önkormányzati rendelet más jogszabályba ütközéséről és megsemmisítéséről, a helyi önkormányzat törvényen alapuló jogalkotási kötelezettsége elmulasztásának megállapításáról és törvényben meghatározott egyéb ügyben.”

[20] 2. Az Air. érintett rendelkezései:

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

(9) A felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter a jogszabálysértő döntést megváltoztatja, megsemmisíti, szükség esetén új eljárás lefolytatását rendeli el, vagy az elsőfokú adóhatóságot eljárás lefolytatására utasítja. A felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter a felügyeleti intézkedésről döntést hoz.”

III.

[21] Az Alkotmánybíróságnak az Abtv. 56. §-a alapján mindenekelőtt azt kellett megvizsgálnia, hogy az alkotmányjogi panasz a befogadhatóság feltételeinek eleget tesz-e.

[22] 1. Az alkotmányjogi panaszt az Abtv. 30. § (1) bekezdésében meghatározott hatvan napos határidőn belül nyújtották be. Az indítványozó alkotmányjogi panasz benyújtására indítványozói jogosultsággal rendelkezik, a bírósági eljárásokban felperesként vett rész, így érintettnek minősül. Az Alkotmánybíróság hatáskörét megjelölte [Abtv. 26. § (1) bekezdés]. Rendes jogorvoslati lehetőségeit kimerítette.

- [23] Az indítványnak egyértelműen meg kell jelölnie az Alkotmánybíróság által vizsgálendő jogszabályi rendelkezést [lásd: Abtv. 52. § (1b) bekezdés c) pont]. Az Alkotmánybíróság a panasz tartalma alapján ezt a feltételt annak ellenére teljesítettnek tekintette, hogy az indítványozó formálisan és következetesen az Air. 128. § (8) bekezdés második mondatát sérelmezte ahelyett a harmadik mondat helyett, amelyet kiegészített beadványa 2. oldalán idézett. Egyértelműen megállapítható volt, hogy melyik a valójában sérelmezett jogszabályi rendelkezés.
- [24] 2. Az Alkotmánybíróság emlékeztet arra, hogy az Abtv. 26. § (1) bekezdés a) pontja, értelmében az indítványozó Alaptörvényben biztosított joga sérelmét állíthatja.
- [25] Az indítványozó hivatkozott az Alaptörvény 25. cikk (2) bekezdésére is, de erről az Alkotmánybíróság már megállapította, hogy alkotmányjogi panasz alapjául nem szolgálhat, mivel nem tartalmaz Alaptörvényben biztosított jogot {lásd például: 3431/2021. (X. 25.) AB végzés, Indokolás}. E tekintetben nem volt tehát lehetőség az érdemi vizsgálatra.
- [26] 3. Az alkotmányjogi panasznak határozott kérelmet kell tartalmaznia [Abtv. 52. § (1b) bekezdés].
- [27] 3.1. A határozott kérelem követelménye az Alkotmánybíróság gyakorlatában magában foglalja, hogy az indítványnak egyértelműen elő kell adnia az eljárás megindításának indokait, alkotmányjogi panasz esetén az Alaptörvényben biztosított jog sérelmének lényegét, továbbá indokolást arra nézve, hogy a sérelmezett jogszabályi rendelkezés, bírói döntés miért ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezésével [vesd össze: Abtv. 52. § (1b) bekezdés b) és e) pont]. „Az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint pedig az indokolás hiánya {lásd pl.: 3058/2016. (III. 22.) AB végzés, Indokolás [11]; 3245/2016. (XI. 28.) AB végzés, Indokolás [10], [13]} az ügy érdemi elbírálásának akadálya” {lásd például: 3353/2019. (XII. 6.) AB végzés, Indokolás [21]}. Visszautasításra ad okot az is, ha az indítványozó érvelése nem tartalmaz alkotmányjogilag értékelhető indokolást. Az alkotmányossági összefüggéseket tehát be kell mutatnia az indítványozónak {lásd például: 3077/2020. (III. 18.) AB végzés, Indokolás [17]; 3022/2025. (I. 21.) AB végzés, Indokolás [18]–[19]; 1141/2026. (III. 23.) AB végzés, Indokolás [12]}.
- [28] 3.2. Az indítványozó ugyan hivatkozott az emberi méltóság sérelmére (Alaptörvény II. cikk), de egyáltalán nem tért ki arra, hogy a támadott jogszabályi rendelkezés konkrétan miért és mennyiben okozna méltóságsérelmet neki, mint jogi személynek. Amit e körben előadott, a megkülönböztetés tilalma sérelmével hozható alkotmányjogilag kapcsolatba. Ezért az Alkotmánybíróság az indítvány ezen elemét a diszkriminációs vizsgálat során vette tartalmilag megfelelően figyelembe. Az emberi méltóság sérelmét nem lehetett az indítvány alapján érdemben vizsgálni, mert az nem felelt meg az Abtv. 52. § (1b) bekezdés b) és e) pontjának.

- [29] Az indítványozó a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelmét egyetlen összefüggésben állította. Ez az volt, hogy az adóhatóság a mellőzést nem köteles indokolni (lásd idézve: jelen határozat indokolása, I.3.4.). Emlékeztet az Alkotmánybíróság arra, amit a tényállás részeként az iratok alapján megállapított. A felügyeleti intézkedés mellőzéséről szóló értesítés terjedelme 21 oldal volt és részletes indokolást tartalmazott (lásd: jelen határozat indokolása, I.2.1.). Annak ellenére, hogy az indítványozó csak a normát támadta, azaz nem sérelmezte az indítványozó ügyében hozott bírósági – és ezeken keresztül az adóhatósági – döntéseket, az alkotmányjogi panasz értékeléséből nem zárhatók ki a hatósági, illetve bírósági eljárás releváns, senki által sem vitatott tényei. Az Alkotmánybíróság ugyanis konkrét normakontrollt folytat az Abtv. 26. § (1) bekezdése szerinti panaszeljáráásban. A testület az alkotmányjogi panaszban előadott sérelmet nem absztrakt módon, hipotetikusán vizsgálja, hanem abban a kontextusban ragadja meg, amelyben az alapügyben alkalmazták. Mivel tény az, hogy a felettes adóhatóság részletes és terjedelmes indokolással látta el a felügyeleti intézkedés mellőzéséről szóló értesítést, azaz ily módon alkalmazta az Air. támadott mondatát, az indítványozó érvelése alkotmányjogilag értékelhető indokolást nem tartalmaz. Emiatt nem volt lehetőség az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése sérelmének érdemi vizsgálatára. A panasz e körben nem felelt meg az Abtv. 52. § (1b) bekezdés e) pontjának.
- [30] 3.3. Az Alkotmánybíróság ugyanakkor azt is megállapította, hogy az alkotmányjogi panasz az Alaptörvény XV. cikk (1)-(2) bekezdése, XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdése vonatkozásában határozott kérelmet tartalmaz.
- [31] 4. Az Abtv. 29. §-a szerint az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés esetén fogadja be. E két feltétel alternatív jellegű, bármelyik fennállása megalapozza a panasz befogadhatóságát.
- [32] Mivel az indítványozó az ügyében hozott bírósági végzéseket egyáltalán nem támadta, nem volt lehetőség a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség kételyét vizsgálni.
- [33] Az Alkotmánybíróság három alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdést azonosított ebben az ügyben. Ezek a következők voltak. 1) A bírósághoz fordulás jogával vagy 2) a jogorvoslathoz való joggal ellentétes-e az az adóigazgatási norma, amely arról rendelkezik, hogy a felettes adóhatóság hatósági döntés (különösen visszautasító végzés) helyett levélben értesíti az adózót az adózó által kezdeményezett felügyeleti intézkedés mellőzéséről. 3) Megvalósítja-e a támadott norma a megkülönböztetés tilalmát akkor, amikor úgy zárja ki az adóhatósági döntés meghozatalát a felügyeleti intézkedés mellőzéséről, hogy egy hozzá szorosan kapcsolódó másik norma [Air. 128. § (9) bekezdés] kötelezővé teszi a felügyeleti intézkedés adóhatósági döntésbe foglalását.

- [34] 5. Az Alkotmánybíróság az előző pontokban foglaltaknak megfelelően megállapította, hogy az alkotmányjogi panasz megfelel a vele szemben támasztott feltételeknek. Az Alkotmánybíróság az érdemi vizsgálatot a befogadási eljárás lefolytatásának mellőzésével – az Ügyrend 31. § (6) bekezdése alapján – az alábbiak szerint végezte el az előző pontban (lásd: jelen határozat indokolása, III.4.) meghatározott kérdések sorrendjében.

IV.

- [35] Az indítvány nem megalapozott.
- [36] Az Alkotmánybíróság először összefoglalta a bírósághoz fordulás jogával, a jogorvoslathoz való joggal és a megkülönböztetés tilalmával kapcsolatos állandó gyakorlata jelen ügghöz kapcsolódó részét (IV.1.). Ezt követően a szükséges mértékben áttekintette az adójogi jogorvoslati rendszert, amibe ágyazva a támadott norma érvényesül (IV.2.). Végül ezekre tekintettel felülvizsgálta a sérelmezett szabályt (IV.3.) és meghozta a döntést (IV.4.).
- [37] 1. Az Alkotmánybíróság állandó gyakorlattal rendelkezik az érdemi vizsgálatba bevont két alapjog és a megkülönböztetés tilalma tekintetében. Ezeknek a jelen ügy eldöntése szempontjából jelentőséggel bíró leglényegesebb elemei a következők.
- [38] 1.1. A bírósághoz fordulás jogával összefüggésben az Alkotmánybíróság a következő releváns gyakorlatot folytatja.
- [39] 1.1.1. Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt szabály értelmezésekor irányadónak tekinti a tisztességes eljáráshoz fűződő alapvető joggal kapcsolatban az Alkotmány hatálya alatt kimunkált gyakorlatot {vesd össze: 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [24]; 36/2013. (XII. 5.) AB határozat, Indokolás [24], [31]; 17/2018. (X. 10.) AB határozat, Indokolás [42]; 5/2020. (I. 29.) AB határozat, Indokolás [17]-[20]}.
- [40] „Az Alkotmánybíróság a bírósághoz fordulás jogának értelmezése során több határozatában rámutatott arra, hogy az Alkotmány e rendelkezése [57. § (1) bekezdése] az eljárási garanciákon túl a bírósághoz fordulás alapjogát foglalja magában. Ezen alapjog tartalmát az Alkotmánybíróság több határozatában értelmezte [9/1992. (I. 30.) AB határozat, ABH 1992, 67.; 59/1993. (XI. 29.) AB határozat, ABH 1993, 335.; 1/1994. (I. 7.) AB határozat, ABH 1994, 35. AB határozatok]. Az Alkotmánybíróság az 59/1993. (XI. 29.) AB határozatában (ABH 1993, 353.) megállapította, hogy ez az alkotmányi rendelkezés mindenkinek alanyi jogosultságot biztosít ahhoz, hogy jogát független és pártatlan bíróság előtt érvényesítse. Az alapvető jogból következően az államra az a kötelezettség hárul, hogy – egyebek között – a polgári jogok és kötelezettségek (a polgári joginak tekintett jogviták)

elbírálására bírói utat biztosítson. Az Alkotmánybíróság rámutatott arra is, hogy »a bírósághoz fordulás alapvető joga nem csak a beadványok előterjesztésének jogára szorítkozik, hanem a bírósági eljárásban a fél pozícióját biztosítja a személyeknek. A feleknek az Alkotmányban biztosított joguk van arra, hogy a bíróság az eljárásba vitt jogaikat és kötelezettségeiket elbírálja. [...]« (930/B/1994. AB határozat, ABH 1996, 502, 505.)” {5/2013. (II. 21.) AB határozat (a továbbiakban: Abh1.), Indokolás [43]; lásd még például: 13/2021. (IV. 14.) AB határozat, Indokolás [71]}

- [41] Az Alkotmánybíróság a falugondnoki szolgáltatással kapcsolatos ügyben [8/2020. (V. 13.) AB határozat (a továbbiakban: Abh2.)] a következők szerinti emelte ki, hogy közigazgatási ügyekben mi a különös alkotmányos jelentősége ennek a részjogosítványnak. „A bírósághoz fordulás jogának ugyanakkor sajátos vetülete van a közigazgatási bíráskodás kapcsán. Jelesül az, hogy a vonatkozó eljárási szabályoknak egészében lehetővé kell tennie a közigazgatási szerv jogszerű mérlegelésének bírósági felülbírálatát. E követelmény egyfelől arra vezethető vissza, hogy az alperes joghoz kötött, azaz köteles az anyagi és eljárási jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően eljárni, másfelől a közigazgatási bíróság feladat- és hatáskörébe tartozik az alperesi határozat jogszerűségéről dönteni a kereseti kérelem keretei között. A közigazgatási ügyben ítélező bíró eljárása fogalmilag tehát akkor lehet *fair* és méltányos, ha nincs kötve az alperes döntéséhez. Ekkor érvényesül valójában a felperest megillető bírósághoz fordulás joga, ezen keresztül valósul meg a közigazgatás működésének jog alá rendelése {17/2018. (X. 10.) AB határozat, Indokolás [43]}. »[A] jogalkotónak olyan eljárást kell lehetővé tennie, amelyben az irányadó jogszabályi rendelkezések tükrében a bíró határozhat arról, mi jogos és mi nem az. Az érintett alapjog célja tehát az eljárás minőségének a védelme. A bírósághoz fordulás értelmét ugyanis az érdemi bírói döntés meghozatalának a lehetősége adja, amely megméri a peresített igényeket az alkalmazandó anyagi jog és eljárásjog mércéivel. A bírósági eljárás során követelmény, hogy a bíróság minden lényeges jogkérdést azonosítson és azokban a jog értelmezése útján döntsön.« {17/2018. (X. 10.) AB határozat, Indokolás [47]}” (Abh2., Indokolás, [47]-[48])
- [42] Az Alkotmánybíróság elismerte gyakorlatában, hogy a bírósághoz fordulás joga, mint a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog egyik részjogosítványa, az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése szerint korlátozható {lásd például: Abh1., Indokolás [44]; 3032/2022. (I. 31.) AB határozat, Indokolás [25]}.
- [43] A korlátozás lehetőségén túl az Alkotmánybíróság olyan eseteket is azonosított, amelyekben nem szükséges ezt a részjogosítványt garantálni. Az 1254/B/1993. AB határozatban az Alkotmánybíróság a külkereskedelmi forgalom engedélyezése körében hozott államigazgatási döntést vizsgálta. A bírói út kizárása a konkrét szabályozási konstrukcióban nem sértette az Alkotmány 57. § (1) bekezdését (lásd: 1254/B/1993. AB határozat, ABH 1996, 471, 474.). Az 1146/B/2005. AB határozatban az indítványozó azt kifogásolta, hogy a környezetvédelmi közigazgatási ügyekben az

ügyféli jogállást és a közérdekű keresetindítás lehetőségét a törvény csak meghatározott környezetvédelmi egyesületeknek és társadalmi szervezeteknek biztosította, az állampolgároknak nem. Ez azonban nem sértette a bírósághoz fordulás jogát az Alkotmánybíróság szerint. A jogalkotó meghatározhatta, hogy mely szervezetek léphetnek fel a környezetvédelmi közérdek képviselőjeként. Azok a magánszemélyek azonban, akiknek saját joga a környezetkárosítás következtében sérült, továbbra is bírósághoz fordulhattak saját igényük érvényesítésére (lásd: 1146/B/2005. AB határozat, ABH 2006, 1849, 1852–1853.).

[44] Az Alkotmánybíróság elé egy olyan tényállás is került már, amelyben az építési hatóság tájékoztató levélben közölte az indítványozókkal, hogy nem minősülnek ügyfélnek. Az Alkotmánybíróság elfogadta a közigazgatási bíróság azon megállapítását, miszerint a téves vagy nem alakszerű formában megjelenő közigazgatási aktust, ami a hivatkozott ügyben a tájékoztató levél volt, tartalma szerinti eljárásban kell felülvizsgálni annak érdekében, hogy a bírói út biztosított legyen {lásd: 3278/2019. (XI. 5.) AB határozat, Indokolás [26]}.

[45] 1.1.2. A fentiekből az alábbi következtetés adódik.

[46] A jogalkotó az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdéséből fakadó módon köteles arra, hogy biztosítsa a bírósághoz fordulás jogát, ami különös jelentőségű közigazgatási ügyekben, mert érdemi garanciája a végrehajtó hatalom (közigazgatás) jog alá rendelésének. A bírósághoz fordulás jogának a tárgyi hatálya azonban nem korlátlan terjedelmű. Ez a részjogosítvány nem foglalja magában azt, hogy minden egyes közigazgatási aktussal, irattal vagy intézkedéssel szemben önállóan álljon rendelkezésre a bírósági út. Ugyanakkor a tárgyi hatály megállapításakor nem az aktus, irat vagy intézkedés elnevezése, hanem annak tartalma az irányadó.

[47] 1.2. A jogorvoslathoz való joggal összefüggésben az Alkotmánybíróság a következő releváns gyakorlatot folytatja.

[48] 1.2.1. Az Alkotmánybíróság számos határozatában rögzítette, hogy „a jogorvoslathoz való alapjog biztosítását jelenti, ha az eljárásban a törvény garantálja az érintett számára, hogy ügyét az alapügyben eljáró szervtől különböző szerv bírálja el {513/B/1994. AB határozat, ABH 1994, 731, 734; megerősítette: 14/2015. (V. 13.) AB határozat, Indokolás [30]}. A jogorvoslati jog nyújtotta jogvédelem hatékonyságához pedig az szükséges, hogy ténylegesen érvényesüljön és képes legyen a döntés által okozott sérelem orvoslására {22/2013. (VII. 19.) AB határozat, Indokolás [26]}. Minden jogorvoslat lényegi eleme a »jogorvoslás« lehetősége, vagyis a jogorvoslat fogalmilag és szubsztanciálisan tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát {23/1998. (VI. 9.) AB határozat, ABH 1998, 182, 186, megerősítette: 3064/2014. (III. 26.) AB határozat, Indokolás [15] és 14/2015. (V. 13.) AB határozat, Indokolás [29]}.” {18/2020. (VII. 21.) AB határozat, Indokolás [74]}

- [49] „Az Alkotmánybíróság értelmezésében az Alaptörvényben biztosított jogorvoslathoz való jog nemcsak a jogorvoslat létezését, hanem a tényleges és a hatékony jogorvoslat lehetőségének a biztosítását követeli meg, így nemcsak abban az esetben állapítható meg az alapjog sérelme, ha a jogorvoslat lehetőségét teljesen kizárták {lásd például 36/2013. (XII. 5.) AB határozat, Indokolás [61]}, hanem akkor is, ha a jogszabályban egyébként biztosított jogorvoslat más okból nem tud ténylegesen és hatékonyan érvényesülni, így például, ha azt a részletszabályok rendelkezései akadályozzák, ezáltal kiüresítik, illetve formálissá teszik a jogorvoslathoz való jogot {14/2015. (V. 26.) AB határozat, Indokolás [31]; 41/1991. (VII. 3.) AB határozat, ABH 1991, 193, 194; 22/1991. (IV. 26.) AB határozat, ABH 1991, 408, 411; 21/1997. (III. 26.) AB határozat, ABH 1997, 103, 105–106}.” {18/2020. (VII. 21.) AB határozat, Indokolás [75]}
- [50] Ezekkel összhangban azt is megállapította már az Alkotmánybíróság, hogy az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésébe foglalt jog „lényegi tartalma azt követeli meg a jogalkotótól, hogy a hatóságok vagy bíróságok érdemi, ügydöntő határozatai tekintetében tegye lehetővé a valamely más szervhez, vagy ugyanazon szervezeten belüli magasabb fórumhoz fordulás lehetőségét olyan döntés meghozataláért, amely képes a sérelmezett döntést felülvizsgálni, és a sérelem megállapítása esetén a döntésre visszaható módon a sérelmet orvosolni” {lásd először: 35/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [16]; lásd még például: 13/2021. (IV. 14.) AB határozat, Indokolás [74]}.
- [51] Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint az érdemi, ügydöntő döntések tekintetében követelmény a más szervhez vagy ugyanazon szervezeten belüli magasabb fórumhoz fordulás lehetőségének biztosítása. A jogorvoslathoz való jog szempontjából „valamely döntés érdemi, ügydöntő volta a tételes jogok által ilyennek tartott döntésekhez képest viszonylagos: a vizsgált döntés tárgya és személyekre gyakorolt hatása által meghatározott. [...] Így alkotmányjogi értelemben, a jogorvoslathoz való jog alapjog gyakorlásakor érdemi határozatnak minősülhetnek kivételesen nem ügydöntő határozatok is.” {9/2013. (III. 6.) AB határozat, Indokolás [28]; lásd még: 32/2019. (XI. 15.) AB határozat, Indokolás [39]}
- [52] Arra is szükséges emlékeztetni, hogy a jogorvoslathoz való jog nem foglalja magában a rendkívüli jogorvoslat lehetőségét {lásd például: 22/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [95]; 12/2019. (IV. 8.) AB határozat, Indokolás [19]; 3373/2019. (XII. 19.) AB határozat, Indokolás [42]}. „A jogalkotó döntésén múlik ugyanis, hogy intézményesít-e ilyen rendkívüli jogorvoslatot vagy sem, és nagyfokú szabadsággal rendelkezik e jogorvoslat terjedelmét, feltételeit illetően is” {3027/2018. (II. 6.) AB határozat, Indokolás [14]}. Ezzel kapcsolatban arra is rámutatott már az Alkotmánybíróság, hogy amennyiben a jogalkotó biztosít a jogerős döntéssel szemben rendkívüli jogorvoslatot, „akkor ennek az eljárási szakasznak is meg kell felelnie a tisztességes bírósági eljáráshoz való jogból fakadó követelményeknek” {3027/2018. (II. 6.) AB

határozat, Indokolás [14]]. Az Alkotmánybíróság gyakorlatából lényeges azt is kiemelni, hogy „a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog nemcsak az adott bírósági eljárás sajátosságaihoz, hanem az adott eljárási szak sajátos eljárási szabályaihoz is igazodik (például elsőfokú eljárás, rendes és rendkívüli jogorvoslati szak). Ebből következően nem feltétlenül ugyanazokat a garanciákat jelenti minden eljárási szakban {lásd a felülvizsgálat mint rendkívüli jogorvoslat vonatkozásában: 3027/2018. (II. 6.) AB határozat, Indokolás [39]}” {3303/2020. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [53]}.

- [53] Az Alkotmánybíróság a 3004/2022. (I. 13.) AB határozatban (a továbbiakban: Abh3.) számba vette a jogorvoslathoz való jog alóli kivételeket. A „jogorvoslathoz való jog nem követel feltétlen érvényesülést. Egyfelől a jogorvoslathoz való jog alkalmazási hatálya alá tartozó esetekben a korlátozás igazolható. A jogorvoslathoz való jog korlátozásának alkotmányos lehetőségét az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése határozza meg. [...] Másfelől több olyan eset létezik, amely nem tartozik ennek az alapjognak az alkalmazási hatálya alá. Ezek között különösen a következők szerepelnek. [...] Nem terjed ki a nem állami, például a munkáltatói vagy a tulajdonosi döntésekre, és nem terjed ki az állami, de nem hatósági, így például a katonai előjárói döntésekre sem. [...] A jogorvoslathoz való jog hatókörébe azért nem tartozik bele az országgyűlési képviselőjelölt mentelmi jogának felfüggesztéséről hozott döntés. [...] Ugyancsak kivételt képeznek a parlamenti képviselőkkel szemben alkalmazott országgyűlési fegyelmi döntések. [...] Az a törvényi szabály, miszerint az Állami Számvevőszék jelentései, az abban foglalt megállapításai, következtetései bíróság vagy más hatóság előtt nem támadhatók meg, azért nem sérti a szóban forgó alapjogot, mert az Állami Számvevőszék nem jár el hatóságként, nem hoz a vizsgált szervre [...] kötelező határozatot, vagy más elnevezésű, de határozatnak tekintendő döntést” (Abh3., Indokolás [46]-[50]). A jogorvoslathoz való jog alóli kivételek közé sorolta továbbá az Alkotmánybíróság a Kúria Önkormányzati Tanácsa által hozott törvényességi normakontroll-határozatot (lásd: Abh3., Indokolás [74]-[75]). Az Abh3. ide kapcsolódó összegző megállapítása az volt, hogy a „jogorvoslathoz való jog alkalmazási hatálya nem terjed ki az összes jogilag rendezett eljárásban hozott és joghatás kiváltására alkalmas döntésre. Egyrészt ahhoz, hogy a jogorvoslathoz való jog oltalma megnyíljon, a jogorvoslati jog szempontjából érdeminek minősülő vagy eljárást befejező bírósági, hatósági vagy más közigazgatási döntésre van szükség. Másrészt ennek a döntésnek alanyi jogot vagy konkretizált jogos érdeket kell sértenie” (Abh3., Indokolás [73]).

- [54] 1.2.2. A fentiekből az alábbi következtetés adódik.

- [55] Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdéséből fakadó jog, hogy alkotmányjogi értelemben érdemi döntésnek minősülő hatósági döntéssel szemben akkor is rendelkezésre álljon rendes jogorvoslati lehetőség, ha az a szakjog szerint nem minősül érdemi döntésnek, vagy az formálisan nem is döntés, hanem például

tájékoztatás, illetve értesítés. Az alkotmányjogi minősítést a tárgyra és az alanyra gyakorolt joghatás alapján kell elvégezni. Amennyiben a jogalkotó biztosít rendkívüli jogorvoslatot, a tisztességes eljárás követelményének érvényesülnie kell azzal, hogy a belőle fakadó garanciák az adott eljárási szak sajátos processzuális szabályaihoz igazodnak, azaz a feltételrendszer nem ugyanazt jelenti mindegyik hatósági és bírósági eljárásban.

- [56] 1.3. A megkülönböztetés tilalmával összefüggésben az Alkotmánybíróság a következő releváns gyakorlatot folytatja.
- [57] 1.3.1. „Az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdés első mondatában megfogalmazott törvény előtti egyenlőség (pozitív irányú megközelítés) és a (2) bekezdés szerinti hátrányos megkülönböztetés tilalma (negatív irányú megközelítés, amely az alapjogok tekintetében és egyúttal védett tulajdonság alapján tett különbségtételt tiltja) az egyenlőséghez, egyenlő bánásmódhoz való jog két, szorosan összetartozó aspektusát jelentik. Az egyenlőség nem jelenti a megszerezhető jogok, avagy kötelezettségek terjedelmének teljes azonosságát. Az alkotmányosan védett igény az, hogy a releváns szempontból hasonló eseteket hasonlóan kezeljék, illetve, ha valamely, az Alaptörvényből levezethető többletelem miatt szükséges a különbségtétel, akkor a szabályozás reflektáljon a lényeges és releváns szempontból különböző helyzetben lévők megkülönböztető jegyeire is.
- [58] Az Alaptörvény XV. cikk (1)–(2) bekezdése kapcsán három kérdést kell vizsgálni. Először azt kell megállapítani, hogy fennáll-e az érintett hátrányára eltérő bánásmód. Mivel a diszkrimináció szükségképpen valamilyen viszonyrendszerben érvényesül, vizsgálandó az is, hogy az érintett összehasonlítható helyzetben (homogén csoportban) van-e azokkal, akikhez képest a hátrányát az indítványban állítják. Másodsorban azt kell megvizsgálni, hogy az indítványozó a XV. cikk alapján milyen tartalmú sérelmet állít: a törvény előtti egyenlőség megsértésére hivatkozik [Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdése], vagy arra, hogy egy védett tulajdonságra tekintettel tett alapjogi különbségtételről van szó [Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdése]. Végezetül a megkülönböztetés típusához igazodóan az észszerűségi, illetve a szükségességi-arányossági teszt alkalmazásával mérlegelni kell, hogy az azonosított hátrányos megkülönböztetés igazolható-e, összeegyeztethető-e az Alaptörvénnyel” {22/2023. (X. 4.) AB határozat, Indokolás [21]–[22]}.
- [59] „Az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdése alapján valamely megkülönböztetés alaptörvény-ellenessége akkor állapítható meg, ha a jogszabály alkotmányos indok nélkül tesz különbséget a szabályozás szempontjából egymással összehasonlítható helyzetben lévő – homogén csoportba tartozó – jogalanyok között {lásd: 42/2012. (XII. 20.) AB határozat, Indokolás [28]; lásd legutóbb: 3002/2019. (I. 7.) AB határozat, Indokolás [39]}. Alkotmányjogi szempontból a különbségtétel akkor aggályos, ha a megkülönböztetésnek nincs tárgyilagos mérlegelés szerint észszerű indoka, vagyis az

önkényes {lásd pl.: 3009/2012. (VI. 21.) AB határozat, Indokolás [54]; 43/2012. (XII. 20.) AB határozat, Indokolás [41]; 14/2014. (V. 13.) AB határozat, Indokolás [32]; 32/2015. (XI. 19.) AB határozat, Indokolás [80]}. Elsősorban tehát az a kérdés, hogy fennáll-e a korlátozás (fennáll-e megkülönböztetés, eltérő-e a bánásmód; az eltérő bánásmód hátrányos-e az érintettnek; az érintettek összehasonlítható helyzetben vannak-e, tehát a megkülönböztetés homogén csoportba tartozó személyek között áll-e fenn). Ezután azt kell megvizsgálni, hogy az eltérő bánásmód a vonatkozó alkotmányjogi mérce alkalmazásával igazolható-e” {13/2020. (VI. 22.) AB határozat, Indokolás [35]}.

[60] „Az Alkotmánybíróság rámutat arra, hogy bár a csoportképzés módszere abszolút érvényű, az mindig a vizsgált ügy egyedi körülményeihez igazodik, ezért ebben az összefüggésben relatív. Ez azt jelenti, hogy a csoport(ok) felállítása a vizsgált tárgyhoz (normához) és az azt körülvevő jogszabályi kontextushoz kötött döntés. Elképzelhető, hogy ugyanaz a személyi kör, amelyik az egyik szempontból homogén, a másiktól szemlélve heterogén csoportot alkot. Figyelembe kell venni azokat a tényezőket, amelyek összekapcsolják, és azokat, amelyek elválasztják egymástól az érintett alanyokat. A tényezőket nem számosságuk, hanem súlyuk szerint értékelve adható válasz arra a kérdésre, hogy a támadott rendelkezés(ek) szempontjából kik tartoznak azonos körbe” {34/2019. (XI. 29.) AB határozat, Indokolás [67]; 3040/2021. (II. 19.) AB határozat, Indokolás [52]; 13/2025. (X. 22.) AB határozat, Indokolás [67]}.

[61] 1.3.2. A fentiekből az alábbi következtetés adódik.

[62] A diszkrimináció egyszerű típusa, amely nem alapjog tekintetében és nem védett tulajdonság alapján tesz hátrányos megkülönböztetést homogén csoporton belül, akkor egyeztethető össze az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdésével, ha tárgyilagos mérlegelés szerinti észszerű indoka van.

[63] 2. Az Alkotmánybíróság a szükséges mértékben áttekintette a jogorvoslati rendszert az adóigazgatásban (Indokolás IV.2.1.), különös figyelmet fordított a felügyeleti intézkedések típusaira (Indokolás IV.2.2.), és levonta az ezekből adódó következtetéseket (Indokolás IV.2.3.).

[64] 2.1. A jogorvoslati rendszer körvonalai az adóigazgatásban az alábbiak.

[65] Az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (a továbbiakban: Ákr.) 8. § (1) bekezdés c) pontja értelmében az Ákr. hatálya nem terjed ki az adó-, valamint vámigazgatási eljárásra. Az adóigazgatási eljárás az Air. hatálya alatt áll az Air. 9. §-a szerint.

[66] Az Air. 72. §-a két formáját különbözteti meg az adóhatóság döntésének. Az adóhatóság az adóügy érdemében határozattal, az eljárás során eldöntendő egyéb kérdésben végzéssel dönt. Az adóügy érdeméhez tartozik minden, az adókötelezettséget érintő, az adózó, az adó megfizetésére kötelezett személy jogát, kötelezettségét megállapító döntés.

- [67] Az Air. 118. §-a úgy szól, hogy az adóhatóság határozata ellen önálló jogorvoslatnak van helye. Az adóhatóság végzése ellen önálló jogorvoslatnak akkor van helye, ha azt törvény megengedi, egyéb esetben a végzés elleni jogorvoslati jog a határozat, ennek hiányában az eljárást megszüntető végzés ellen igénybe vehető jogorvoslat keretében gyakorolható. Az Air.-ban a jogorvoslati eljárások összetett rendszert alkotnak (lásd: Air. 119. §). Több kérelemre és több hivatalból induló jogorvoslati lehetőség áll rendelkezésre. Előbbiek közé tartozik a fellebbezés, a felügyeleti eljárás és a közigazgatási per. Utóbbiak közül azt szükséges kiemelni, hogy a felügyeleti eljárás ezek között is helyett kapott.
- [68] Fellebbezés benyújtására az jogosult, akire a döntés rendelkezést tartalmaz (Air. 121. §). A fellebbezésre jogosult az adóhatóság elsőfokú határozatával szemben – a törvény eltérő rendelkezése hiányában – fellebbezhet [Air. 122. § (1) bekezdés]. Az Air. 122. § (3) bekezdése sorolja fel azokat a végzéseket, amelyek ellen önálló fellebbezésnek van helye. Az előbbi bekezdés b) pontja értelmében ilyen a kérelmet visszautasító végzés. A többi végzés a határozat ellen benyújtott fellebbezésben támadható meg. A fellebbezést az írásba foglalt döntés közlésétől számított tizenöt napon belül, utólagos adómegállapítás esetén harminc napon belül lehet előterjeszteni [Air. 124. § (1) bekezdés].
- [69] Az Air. 130. § (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az adózó – az önálló fellebbezéssel nem támadható végzések kivételével – a véglegessé vált döntés ellen indíthat közigazgatási pert. Fellebbezéssel támadható döntés esetén közigazgatási per akkor indítható, ha az arra jogosultak valamelyike fellebbezett és a fellebbezést elbírálták.
- [70] 2.2. A felügyeleti intézkedésre vonatkozó szabályozás és bírói joggyakorlat a következő.
- [71] 2.2.1. A felügyeleti intézkedést mint rendkívüli jogorvoslatot a magyar adójogban az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény (a továbbiakban: első Art.) már tartalmazta. Ennek 85. § (1) bekezdése szerint felügyeleti intézkedés hivatalból és kérelemre is tehető volt. Az első Art. még nem szabályozta, hogy a felügyeleti intézkedés iránti kérelem mellőzéséről milyen formában szükséges dönten.
- [72] Az adózás rendjéről szóló 2003. XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) is megtartotta ezt a jogintézményt. A régi Art. 141. § (2) bekezdése harmadik mondatában tartalmilag már az a szabály jelent meg, amelyet az indítványozó indítványával támadott ebben az ügyben. Ez úgy szólt, hogy a „felügyeleti intézkedés mellőzéséről az adóhatóság, illetve a pénzügyminiszter az adózót határozat meghozatala nélkül értesíti”. A régi Art. előbb hivatkozott szabályához az alábbi miniszteri indokolást fűzték. „A hatályos Art. rendkívüli jogorvoslati formaként szabályozza a felügyeleti intézkedést. A törvény megtartva e rendkívüli jogorvoslati formát két pontban módosítja az eddig hatályos rendelkezéseket. [...] másrészt újraszabályozza a felügyeleti intézkedés iránti kérelem érdemi vizsgálat nélküli

elutasításának eseteit. A joggyakorlat szerint felügyeleti intézkedés iránti eljárásban az eljáró szerv határozatot csak abban az esetben hoz, ha jogszabálysértést megállapítva felügyeleti intézkedést tesz [...]. Ez az eljárási rend megfelel a korábban hatályos jogszabályi előírásoknak, hiszen a rendkívüli jogorvoslat során csak abban az esetben szükséges hatósági aktus, ha a korábbi (jogerős) megállapításokhoz képest eltérő jogot, illetőleg kötelezettséget állapít meg a felettes szerv. Amennyiben jogszabálysértés nem történt, az érintett (jogerős) határozatot határozattal nem kell ismételtén megerősíteni. A felügyeleti intézkedés mellőzéséről ezért a felettes szervek levélben tájékoztatják az ügyfelet. Az egységes adóhatósági joggyakorlat ellenére az adózók esetenként vitatják a felügyeleti intézkedés mellőzésének formáját. Ezért a módosítás egyértelműen rögzíti, hogy határozatot csak a felügyeleti intézkedésről kell hozni.”

- [73] A régi Art. értelmében a kérelem érdemi vizsgálat nélküli kezelésére két esetben volt lehetőség. Akkor, ha a kérelemből megállapíthatóan a határozat jogszabálysértő volta nem volt valószínűsíthető vagy a bírósági felülvizsgálatot az adózó kezdeményezte [rég. Art. 141. § (3) bekezdés]. Felügyeleti intézkedés iránti kérelem az adó megállapításához való jog elévülési idején belül azonban tetszés szerinti alkalommal benyújtható volt.
- [74] 2.2.2. Ahogyan fentebb már rögzítette az Alkotmánybíróság, felügyeleti eljárás hivatalból és kérelemre is indulhat a hatályos szabályozás szerint is. „A felettes adóhatóság kérelemre vagy hivatalból, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter hivatalból felügyeleti intézkedést tesz, ha az ügyben eljáró adóhatóság határozata, önálló fellebbezéssel megtámadható végzése (intézkedése) jogszabálysértő, vagy a határozat, az önálló fellebbezéssel megtámadható végzés meghozatalára (intézkedésre) jogszabálysértő módon nem került sor” [Air. 128. § (1) bekezdés].
- [75] A felügyeleti eljárás felügyeleti intézkedéshez vezethet. Ilyen intézkedés lehet a jogszabálysértő döntés megváltoztatása, megsemmisítése, szükség esetén új eljárás lefolytatásának elrendelése, vagy az elsőfokú adóhatóság új eljárásra utasítása. A felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter a felügyeleti intézkedésről minden esetben döntést hoz [Air. 128. § (9) bekezdés]. Felügyeleti intézkedés nem tehető, ha az adóhatóság döntését közigazgatási bíróság már elbírált [Air. 128. § (4) bekezdés]. A keresetlevél benyújtása egyebekben nem feltétlenül akadályozza a felügyeleti intézkedés megtételét [vesd össze: Air. 128. § (8) bekezdés].
- [76] Mivel a jelen ügyben az indítványozó felügyeleti intézkedés iránt kérelmet nyújtott be, a hivatalból indult változatról csak annyit szükséges szólni, hogy részben eltérő szabályok vonatkoznak rá. Garanciális rendelkezés, hogy hivatalbóli felügyeleti intézkedés keretében sem hozható olyan döntés, amely az adókötelezettséget, az adó alapját, az adó összegét, a költségvetési támogatás alapját, összegét az adózó terhére

változtatja meg. Ha a felettes adóhatóság vagy az adópolitikáért felelős miniszter, illetve az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter megállapítása szerint a felülvizsgált határozat súlyosításának lenne helye, akkor a jogszabálysértő határozatot megsemmisíti, és új eljárás lefolytatását rendeli el [Air. 128. § (10) bekezdés].

[77] A felügyeleti eljárás kérelemre indult változatára vonatkozó szabály, hogy a kérelem egy alkalommal, a döntés véglegessé válásától számított egy éven belül nyújtható be. A határidő jogvesztő, elmulasztása esetén igazolási kérelem előterjesztésének nincs helye. Az elkésett kérelmet a felettes adóhatóság visszautasítja. Erre az eljárásra is alkalmazni kell azokat a rendelkezéseket, amelyek korlátozzák az új tényre, illetve új bizonyítékra való hivatkozás lehetőségét [lásd: Air. 124. § (3)–(4) és (6) bekezdés]. Kérelem csak a felettes adóhatósághoz nyújtható be, az ágazati miniszterhez nem. A kérelmet a miniszter visszautasítja [Air. 128. § (2)–(2a) és (7) bekezdés].

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

[79] 2.2.3. A Kúria a Kfv.V.39.910/2020/3. és Kfv.III.37.028/2021/6. számú eseti döntéseiben kimondta, hogy amennyiben a hatóság nem tesz felügyeleti intézkedést, erről elegendő levélben értesíteni az ügyfelet, határozathozatali kötelezettsége nincs. A Kúria Kfv.V.35.036/2014/5. számú ítélete értelmében a NAV Elnökének felügyeleti intézkedés iránti kérelem mellőzéséről szóló tájékoztatásai nem tekintendők határozatnak. A Kúria megállapította a Kfv.V.35.074/2012/6. számú határozatában a régi Art.-re utalva, hogy a fellebbezés és a felügyeleti intézkedés közötti fő különbség abban áll, hogy a fellebbezési eljárás keretében hozott másodfokú döntéssel szemben az adózónak van lehetősége bírósági felülvizsgálatot kezdeményezni, a felügyeleti intézkedés keretében hozott döntés kapcsán azonban a régi Art. hatályban volt szabályai nem adnak lehetőséget bírósági felülvizsgálatra. Ehhez azt szükséges hozzátenni, hogy ezen a fő különbségen az Air. sem változtatott.

[80] 2.3. Az Alkotmánybíróság a fentiekből levonta a fellebbezésre és a felügyeleti intézkedés iránti kérelemre vonatkozó következtetéseket, amelyek kontextusában megválaszolhatóvá váltak az alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdések (a kérdéseket lásd: jelen határozat indokolása, III.4.).

[81] Az adóigazgatási eljárásban az elsőfokú döntéssel szemben az adózó rendelkezésére áll egy 15, illetve 30 napos határidőhöz kötött rendes jogorvoslati lehetőség, ami a fellebbezés. Az elsőfokú határozatok önállóan, az elsőfokú végzések vagy önállóan, vagy az elsőfokú határozatokon keresztül támadhatók fellebbezéssel. Ha ezt a jogot

kimeríti a jogosult, a másodfokú döntést keresettel támadhatja. Tehát az adózó számára biztosított a rendes jogorvoslat az adóigazgatás szervezetrendszerében, és azon kívül bírósághoz is fordulhat.

- [82] A felügyeleti intézkedés iránti kérelem egy egyszeri rendkívüli jogorvoslati lehetőség az adóigazgatáson belül, ami a fellebbezéshez képest hosszú határidőn belül vehető igénybe és alapvetően jogkérdések felettes adóhatósági felülvizsgálatára szolgál az új tényre, bizonyítékra való hivatkozás korlátozottsága okán. Csak a végleges döntés támadható ilyen kérelemmel, legyen az akár az elsőfokú, akár a másodfokú döntés. Ha a kérelem alapján a felettes adóhatóság felügyeleti intézkedést tesz, azt mindig döntésbe foglalja, mert a felügyeleti intézkedés kihat a támadott végleges döntésre. A jogszabálysértő alaphatározat nem súlyosítható felügyeleti intézkedés keretei között, ilyen esetben mindig annak a megsemmisítéséről és új eljárás lefolytatásáról kell rendelkezni. Ha a kérelem alapján a felettes adóhatóság azt állapítja meg, hogy jogszabálysértés nem történt, az adózót döntés meghozatala nélkül értesíti. Ebben az esetben a felügyeleti intézkedés iránti kérelemmel támadott végleges alaphatározat érintetlenül él tovább az adóigazgatás szervezetrendszerében. A régi Art.-hez képest tehát garanciális eleme van az Air. 128. § (8) bekezdés második mondatának. A felügyeleti intézkedés mellőzéséhez nem elegendő azt valószínűsíteni, hogy nem történt jogszabálysértés, hanem ezt kifejezetten meg kell állapítani. Az első Art.-hez képest is előrelépést mutat a szabályozás fejlődése a tekintetben, hogy az Air. – egyébként a régi Art.-hez hasonlóan – már konkrétan meghatározza mikor mellőzhető a hatósági döntés meghozatala.
- [83] 3. Az Alkotmánybíróság felülvizsgálta a támadott szabályt az indokolás előző pontjaiban írtakra támaszkodva.
- [84] 3.1. Az Alkotmánybíróság vizsgálta, hogy sérti-e a bírósághoz fordulás jogát [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés] az, hogy az adózó az általa kezdeményezett felügyeleti intézkedés mellőzéséről szóló értesítést nem támadhatja keresettel a közigazgatási bíróságon.
- [85] Visszaütal az Alkotmánybíróság arra, hogy a bírósághoz fordulás jogának a tárgyi hatálya nem korlátlan terjedelmű. Nem foglalja magában azt, hogy minden egyes közigazgatási aktussal, irattal vagy intézkedéssel szemben önállóan álljon rendelkezésre a bírósági út. Döntő jelentősége ezek tartalmának van (lásd: jelen határozat Indokolása, IV.1.1.2.).
- [86] A felügyeleti intézkedés mellőzéséről szóló értesítés tartalma szerint nem fejt ki jogalakító hatást. A felettes adóhatóság éppen azt közli ebben a formában az adózóval, hogy az egyébként már véglegessé vált döntés változatlanul fennmarad az adóigazgatási szervezetrendszeren belül (lásd: jelen határozat Indokolása, IV.2.3.). A felettes adóhatóság azért csak tájékoztat és nem dönt, mert a végleges döntésben foglalt jogokat és kötelezettségeket, az abban tett megállapításokat nem változtatja

meg. A végleges döntéssel szemben az adózót megilleti a bírói út, ha kimerítette fellebbezési lehetőségét. Mindig döntenie kell azonban a felettes adóhatóságnak, ha rá akar hatni a végleges döntés tartalmára. Ezen újabb döntést vitatva az adózó igénybe veheti a bírói utat. Az Air. tehát tesz lehetővé olyan eljárást, amelyben az irányadó jogszabályi rendelkezések tükrében a közigazgatási bíró határozhat arról, mi jogos és mi nem az.

- [87] Összegzőképpen megállapítható: az adózó kérelmére indult felügyeleti eljárásban kiadott felügyeleti intézkedés mellőzéséről szóló értesítés tartalma joghatást nem vált ki az adóigazgatásban, hiszen az nem érinti a végleges adóhatósági döntést, amivel szemben az Air. egyébként biztosítja a rendes jogorvoslatot és a bírósághoz fordulás lehetőségét.
- [88] Az Indokolás III.5. pontjában feltett első alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése részét képező bírósághoz fordulás jogával nem ellentétes az az adóigazgatási norma, amely arról rendelkezik, hogy a felettes adóhatóság döntés helyett levélben értesíti az adózót az adózó által kezdeményezett felügyeleti intézkedés mellőzéséről. A sérelmezett értesítés ennek a részjogosítványnak a tárgyi hatályán kívül áll abban az adóigazgatási jogorvoslati rendszerben, amelybe ágyazva a felügyeleti intézkedés iránti kérelem benyújtható.
- [89] 3.2. Ezt követően az Alkotmánybíróság vizsgálta, hogy sérti-e a jogorvoslathoz való jogot [Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés] az, hogy az adózó az általa kezdeményezett felügyeleti intézkedés mellőzéséről szóló értesítést rendes jogorvoslattal sem támadhatja az adóigazgatási szervezetrendszeren belül.
- [90] E tekintetben abból szükséges kiindulni, hogy a szakjog (Air.) szerint az adózó kérelmére indult felügyeleti eljárás nem érdemi döntéssel, hanem a felügyeleti intézkedés mellőzéséről szóló értesítéssel zárul, ami még csak hatósági döntésnek sem minősül. Ez azonban önmagában nem zárja ki azt, hogy vele szemben biztosítani kelljen a jogorvoslatot, ha alkotmányjogi értelemben érdemi döntésnek tekintendő. Ehhez azt kell vizsgálni, hogy az értesítés milyen joghatást gyakorol a tárgyra és az alanyára (lásd: jelen határozat indokolása, IV.1.2.2.).
- [91] Az értesítés tárgya az, hogy a felettes adóhatóság elzárkózik rendkívüli jogorvoslati eljárásban attól, hogy bármilyen felügyeleti intézkedést tegyen (gyakorolja reformatórius vagy kasszációs hatáskörét) a végleges alapdöntés vonatkozásában. Különös súllyal kell itt értékelni egyfelől azt, hogy rendkívüli jogorvoslati eljárásról, másfelől közigazgatáson belüli kivételes lehetőségről van szó. Ezek azért lényegesek, mert az Alkotmánybíróság által összefoglalt állandó gyakorlatnak az is a része, hogy ha bár nincs rá kötelezettsége, mégis biztosít a jogalkotó rendkívüli jogorvoslatot, annak az adott eljárási szak sajátos eljárási szabályaira figyelemmel kell megfelelnie a tisztességesség követelményének (lásd: jelen határozat indokolása, IV.1.2.2.).

- [92] Az Alkotmánybíróság azt már megállapította, hogy az adóigazgatási eljárás az Alaptörvényre visszavezethető módon sajátosságokkal rendelkezik {17/2019. (V. 30.) AB határozat, Indokolás [45]; 25/2020. (XII. 2.) AB határozat, Indokolás [26]-[27]}. Ezek között kell számon tartani azt, hogy az adózó számára az Air. általános rendes jogorvoslatot biztosít fellebbezés formájában. A tárgyi ügyben az indítványozó ezzel nem élt, elzárva tőle azonban nem volt.
- [93] A jogorvoslathoz való jogból nem lehet azt levezetni, hogy a fellebbezési eljárással azonos garanciákat felvonultató módon vehesse igénybe az adózó a rendkívüli jogorvoslatnak minősülő felügyeleti eljárást is. Arra is hangsúlyt kell továbbá helyezni, hogy a felügyeleti intézkedés iránti kérelem nem előfeltétele annak, hogy az adózó a közigazgatási bírósághoz tudjon fordulni, amely az adóhatósági működés jog alá rendelkezésének záloga. E tekintetben tehát osztotta az Alkotmánybíróság a miniszteri véleményben foglaltakat (lásd: jelen határozat indokolása, I.4.1.) Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése nem követeli meg, hogy a jogalkotó az adóigazgatási szervezetrendszeren belül a rendes jogorvoslati lehetőség egyenértékű alternatíváját teremtsen meg rendkívüli jogorvoslat formájában. Ez ugyanis a fellebbezés és a felügyeleti intézkedés iránti kérelem közti fő különbséget szüntetné meg, ezáltal az adóigazgatási jogorvoslati rendszer koherenciáját és a rendkívüli jogorvoslat iránti kérelem fennmaradását veszélyeztetné, ami előbbre nem vinné a jogorvoslathoz való alapjog érvényesülését az adóigazgatásban.
- [94] A támadott norma nem a bírósági eljárásban, hanem a hatósági eljárás egyik sajátos változatában működő rendkívüli jogorvoslatra vonatkozó szabály. Az Air. azt világosan rendezi, hogy ha a felettes adóhatóság szerint nincs jogszabálysértés az adózó ügyében, hatósági döntést nem adnak ki. A döntéshozatal mellőzésének a funkciója tehát az, hogy a kérelmezett rendkívüli jogorvoslat ne alakulhasson át rendes jogorvoslattá az adóigazgatásban.
- [95] Az értesítés nem gyakorol joghatást az alanyára. A felügyeleti intézkedés mellőzéséről szóló értesítés lényege pontosan abban jelölhető meg, hogy az adózót továbbra is a végleges döntésben foglalt jogok illetik és kötelezettségek terhelik. Kérelme mellőzése nem jogfosztó hatású az adózóra nézve, terhesebbé sem teszi kötelezettségét.
- [96] Összegzőképpen megállapítható: az adózó kérelmére indult felügyeleti eljárást befejező felügyeleti intézkedés mellőzéséről szóló értesítés alkotmányjogi értelemben nem minősül érdemi döntésnek.
- [97] Az Indokolás III.5. pontjában feltett második alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerinti jogorvoslathoz való joggal nem ellentétes az az adóigazgatási norma, amely arról rendelkezik, hogy a felettes adóhatóság döntés helyett olyan levélben értesíti az adózót az adózó által kezdeményezett felügyeleti intézkedés mellőzéséről, amellyel szemben jogorvoslati kérelem nem nyújtható be. A sérelmezett értesítés ennek az

alapjognak az alkalmazási hatályán kívül áll abban az adóigazgatási jogorvoslati rendszerben, amelyben a vonatkozó kérelem benyújtható.

- [98] 3.3. Az Alkotmánybíróság vizsgálta, hogy a támadott norma sérti-e a megkülönböztetés tilalmát.
- [99] Az Alkotmánybíróság azokon a lépéseken keresztül bírálta el ezt az indítványi elemet, amelyet fentebb összefoglalt (lásd: jelen határozat indokolása, IV.1.3.2.).
- [100] Első lépésként az Alkotmánybíróság azt vizsgálta, hogy fennáll-e az indítványozó hátrányára eltérő bánásmód. E tekintetben a válasz igenlő, mivel kérelme visszautasítását nem foglalják hatósági döntésbe, csupán értesítő levelet kap a mellőzéséről. Az Air. szabályozásában ez azért jelent jogi hátrányt, mert a kérelmet visszautasító végzés önállóan fellebbezhető. A felügyeleti intézkedés mellőzéséről szóló értesítés nem fellebbezhető.
- [101] Második lépésben az Alkotmánybíróság vizsgálta, hogy az értesített indítványozó azonos csoportban van-e azokkal, akiknek a felügyeleti intézkedés iránti kérelmére hatósági döntést hoz a felettes adóhatóság. Ezeket a személyeket összekapcsolja az, hogy mindegyikük adózói jogállással rendelkezik, ugyanazon eljárás iránti kérelmet terjesztettek elő egy olyan döntéssel szemben, ami már véglegessé vált. Ehhez képest az különbözteti meg ezeket a személyeket, hogy kérelmükre indokoltnak tartja-e a felettes adóhatóság a felügyeleti intézkedés megtételét vagy sem. Ezt azonban a kérelmet előterjesztők előre nem tudhatják. E tényezőket nem számosságuk, hanem súlyuk szerint értékelve az Alkotmánybíróság azt állapította meg, hogy a fenti személyek egy csoportba tartoznak.
- [102] Harmadik lépésben az Alkotmánybíróság azt azonosította, hogy a diszkrimináció egyszerű [Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdés] vagy minősített [Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdés] típusáról van-e szó. Az indítványozó egyáltalán nem jelölt meg védett tulajdonságot és az Alkotmánybíróság hivatalból sem tudott ilyet feltárni. Emlékeztet az Alkotmánybíróság arra, hogy az indítványozó két alapjog tekintetében állította hátrányos megkülönböztetését. Ez a bírósághoz fordulás joga és a jogorvoslathoz való jog volt (lásd: jelen határozat indokolása, I.3.1.). Ugyanakkor azt fentebb megállapította az Alkotmánybíróság, hogy a sérelmezett norma ezek védelmi körén kívül áll. Következésképpen a hátrányos megkülönböztetés nem alapjog tekintetében jelentkezik. Ennek megfelelően az Alkotmánybíróság megállapította, hogy ebben az ügyben az indítvány alapján az egyszerű diszkrimináció sérelmére vonatkozó mércét kell alkalmazni, mert alapjog sem és védett tulajdonság sem volt azonosítható.
- [103] Utolsó lépésben az Alkotmánybíróság alkalmazta az irányadó tesztet. A megkülönböztetésnek a szakjogban gyökerező észszerű indoka van. Ez az, ami fentebb már szóba került, és amire a miniszteri vélemény is kitért. Ha a felettes adóhatóság felügyeleti intézkedést tesz, a felügyeleti intézkedés iránti kérelemmel támadott alapdöntés eredeti tartalmában megszűnik létezni, azt vagy megváltoztatják, vagy megsemmisítik, vagyis a felügyeleti intézkedéssel

beleavatkoznak a korábbi döntésbe. Ez csak egy másik adóhatósági döntéssel tehető meg. Ezért a felügyeleti intézkedésről az Air. követelményeinek megfelelően döntést kell hozni. Ehhez képest, ha a felettes adóhatóság mellőzi a felügyeleti intézkedést, a felügyeleti intézkedés iránti kérelemmel támadott végleges alapidöntés változatlan formában létezik tovább. Ezért nem szükséges a kérelem alapján döntést hozni. Mivel az alapidöntés már végleges, azt az adóigazgatáson belül megerősíteni, „hatályában fenntartani” se szükséges.

[104] Összegzőképpen megállapítható: tárgyilagos mérlegelés szerinti észszerű indoka van annak, hogy amíg a felettes adóhatóság a felügyeleti intézkedés iránti kérelmet hatósági döntéssel zárja le, ha felügyeleti intézkedést tesz, addig e kérelemre nem hoz döntést, ha a felügyeleti intézkedést mellőzi.

[105] Az Indokolás III.5. pontjában feltett harmadik alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy a támadott norma által okozott hátrányos megkülönböztetés igazolható az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdése szerinti észszerűségi teszttel.

[106] 4. Mindezek alapján az Alkotmánybíróság az Abtv. 56. § (1) bekezdése alapján tanácsban eljárva az Air. 128. § (8) bekezdés 3. mondatával szemben előterjesztett alkotmányjogi panaszt a rendelkező résznek megfelelően elutasította. A sérelmezett norma nem tartozik a bírósághoz fordulás jogának és a jogorvoslathoz való jognak a védelmi körébe, az általa okozott hátrányos megkülönböztetés egyszerű típusa igazolt.

Budapest, 2026. október 20.

Dr. Schanda Balázs s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró

Dr. Czine Ágnes s. k.,
alkotmánybíró

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

Dr. Sonnevend Pál s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Varga Réka s. k.,
alkotmánybíró