



**ALAPVETŐ JOGOK BIZTOSA**  
AZ ENSZ NEMZETI EMBERI JOGI INTÉZMÉNYE  
NAIH nyilvántartási szám: 40689

Az alapvető jogok biztosának

## **JELENTÉSE**

az AJB-1319/2020. számú ügyben  
az adózói kifogás jogintézményének szabályozásával  
összefüggésben

(Előzményi ügy: AJB-148/2019. és az AJB-3249/2018. számú ügy)

*Előadó: dr. Blaskovits Márta*

Érintett szerv:

- Pénzügyminisztérium

2020.

Az alapvető jogok biztosának  
Jelentése  
az AJB-1319/2020. számú ügyben  
(Előzményi ügy: AJB-148/2019. és az AJB-3249/2018. számú ügy)

Előadó: dr. Blaskovits Márta

### Az eljárás megindítása

A panaszos az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvénynek az adóellenőrzési határidő adóhatóságnak felróható okból történő túllépése miatti adózói kifogás jogintézményével összefüggésben fordult az alapvető jogok biztosához.

Tekintettel arra, hogy a panaszban részletezettek alapján potenciálisan felmerült egyrészt a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog, valamint a jogállamiság elvéből fakadó jogbiztonság követelményének a sérelme, illetve közvetlen veszélyének a gyanúja, így az az ügyben vizsgálatot indítottam.

A vizsgálat keretében megkerestem a pénzügyminisztert és tájékoztatást kértem a panasszal érintett jogszabályi rendelkezések értelmezésével összefüggő álláspontjáról.

### Az érintett alkotmányos elv

- a jogállamiság elvéből fakadó jogbiztonság követelménye: „*Magyarország független, demokratikus jogállam.*” (Alaptörvény B) cikk (1) bekezdés).
- a tisztességes eljáráshoz való jog: „*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) bekezdés)

### Az alkalmazott hazai jogszabályok

- Magyarország Alaptörvénye;
- az alapvető jogok biztosáról szóló 2011. évi CXI. törvény (a továbbiakban: Ajbt.);
- az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.);
- az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.)

### A megállapított tényállás

1. A panaszos az adóellenőrzésekkel összefüggésben az ellenőrzési határidő adóhatóságnak felróható okból történő túllépése miatti adózói kifogás jogintézményével összefüggésben fordult az alapvető jogok biztosához.

Beadványában azt kérte, hogy vizsgáljam meg az Air. vonatkozó rendelkezéseit, mivel álláspontja szerint a szabályozás felveti a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelmét. Beadványában hivatkozott az Air. 97. § (4) bekezdésére, mely kimondja, „(4) *Az adózó, ha megítélése szerint az ellenőrzés határidejének túllépése az adóhatóságnak felróható okból történik, a határidő lejártát követően kifogással fordulhat a felettes szervhez. A felettes szerv az adózó észrevételeinek figyelembevételével végzésben dönt a kifogás elutasításáról, az eljárási határidő meghosszabbításáról, vagy az eljáró adóhatóságot az ellenőrzés lezárására utasítja.*” A panaszos hivatkozott továbbá Air. 94-95. §-aira<sup>1</sup> is, melyek

---

<sup>1</sup> Air. 94. § [Határidők az ellenőrzési eljárásban]

(1) Ha jogszabály eltérően nem rendelkezik, az ellenőrzés lefolytatásának határideje:a) adóellenőrzés és ismételt ellenőrzés esetében kilencven nap, a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók esetében és központosított ellenőrzés esetében százhusz nap, b) jogkövetési vizsgálat esetében harminc nap.

(2) Az (1) bekezdésben meghatározott határidőnél hosszabb határidőt törvény, rövidebb határidőt jogszabály állapíthat meg.

szabályozzák az ellenőrzési határidőre, valamint annak meghosszabbítására vonatkozó rendelkezéseket. Az Air. 95. § (6) bekezdése olyan következményt fűz az ellenőrzési határidő lejártához, mely szerint „az adóhatóság az ellenőrzési határidő lejártát követően ellenőrzési cselekményeket nem végezhet. Az ellenőrzési határidő meghosszabbításának hiányában az ellenőrzést a törvényben előírt módon és határidőben kell lezárni.” A panaszos álláspontja szerint az adózói kifogás nyomán a felettes hatóság az ellenőrzési határidő lejártát követően (figyelembe véve a felterjesztési, ügyintézési határidőket az esetleges hosszabbítás lehetőségével együtt akár 3 hónappal a határidő lejártá után) visszamenőleges hatállyal adhat utasítást az ellenőrzés folytatására, illetve ellenőrzési cselekmény elvégzésére. Véleménye szerint ebben az esetben sérül a határidő betartására vonatkozó előírás.

2. A vizsgálat során a vonatkozó jogi szabályozás értelmezése érdekében tájékoztatást kértem a pénzügyminisztertől. Megkeresésemben feltettem egyrészt azt a kérdést, hogy pontosan milyen esetkörre vonatkozik az Air. 97. § (4) bekezdése, illetve, hogy – mivel e rendelkezés csak az „adóhatóságnak felróható” túllépésről szól – a törvénynek mely rendelkezése vonatkozik arra az esetre, amikor a hatóság nem „neki felróható okból” lépi túl az ellenőrzési határidőt, illetve hogy jogszerű lehetőség van-e a túllépésre a határidő meghosszabbítása nélkül. Továbbá a pénzügyminiszter állásfoglalását kértem abban a kérdésben is, hogy az Air. 97.§ (4) bekezdése milyen logikai összefüggésben áll a határidő meghosszabbítására vonatkozó szabályokkal, kiemelten a 95. § (6) bekezdésével. Tájékoztatást kértem arra vonatkozóan is, hogy előfordulhat-e olyan eset, hogy az adóigazgatási ellenőrzés határidejének felettes szerv általi meghosszabbítására a határidő lejártát követően kerül sor, és hogy az ellenőrzési határidő felettes szerv általi meghosszabbítása lehet-e visszamenőleges hatályú. Végezetül pedig arra kértem a pénzügyminisztert, hogy válaszában tájékoztasson arról is, hogy az ellenőrzésre rendelkezésre álló határidő letelte – meghosszabbítás nélkül –, adott esetben hatással lehet-e az elévülésre.

A *pénzügyminiszter tájékoztatása* szerint az Air. 97. § (4) bekezdésében a jogalkotó arra az esetre kívánt egy sajátos jogorvoslati jogot biztosítani az adózónak, amikor az ellenőrzés alá vont adózó megítélése szerint – a rendelkezésre álló, általa ismert információk alapján – az ellenőrzést az adóhatóságnak már le kellett volna zárnia, azaz az ellenőrzési határidő az ügyfél megítélése

---

(3) Az állami adó- és vámhatóság által végzett adóellenőrzés időtartama a csoportos adóalany, valamint az áfa-regisztrált adóalany kivételével a cégbejegyzésre nem kötelezett adózó és a megbízható adózó esetén - feltéve, hogy az adózó az ellenőrzést nem akadályozza - nem haladhatja meg a száznolcvan napot.

(3a) Az önkormányzati adóhatóság által végzett adóellenőrzés időtartama a cégbejegyzésre nem kötelezett adózó esetén - feltéve, hogy az adózó az ellenőrzést nem akadályozza - nem haladhatja meg a száznolcvan napot.

(4) Az adóellenőrzés időtartama nem haladhatja meg a háromszázhatvanöt napot.

(5) Az ellenőrzés határidejét a megbízólevél kézbesítésétől, átadásától, illetve az általános megbízólevél bemutatásától, új eljárás lefolytatása esetén az az új eljárás megkezdéséről szóló értesítés postára adásától, tárhelyen történő elhelyezésétől, illetve átadásától kell számítani.

Air. 95. § [Az ellenőrzési határidő meghosszabbítása]

(1) Az ellenőrzési határidőt indokolt esetben az ellenőrzést végző adóhatóság vezetője egyszer, adóellenőrzés esetében legfeljebb kilencven napig, jogkövetési vizsgálat esetében legfeljebb harminc napig terjedő időtartammal meghosszabbíthatja. A meghosszabbított ellenőrzési határidőt rendkívüli körülmények által indokolt esetben, az ellenőrzést végző adóhatóság indokolt kérelmére a felettes szerv egyszer, legfeljebb kilencven napig terjedő időtartammal meghosszabbíthatja.

(2) Az állami adó- és vámhatóság hatáskörébe tartozó ügyben a felettes szerv által meghosszabbított ellenőrzési határidőt rendkívüli körülmények által indokolt esetben az ellenőrzést végző adóhatóság felettes szerv által jóváhagyott, indokolt kérelmére az állami adó- és vámhatóság vezetője egyszer, legfeljebb kilencven napig terjedő időtartammal meghosszabbíthatja.

(3) Az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozó adóügyben a felettes szerv által meghosszabbított ellenőrzési határidőt rendkívüli körülmények által indokolt esetben az ellenőrzést végző adóhatóság felettes szerv által jóváhagyott indokolt kérelmére az adópolitikáért felelős miniszter egyszer, legfeljebb kilencven napig terjedő időtartammal meghosszabbíthatja.

(4) Felüellenőrzés esetén az (1)-(3) bekezdés szerinti határidő-hosszabbítást a felüellenőrzést végző felettes adóhatóság vezetője rendeli el.

(5) Az ellenőrzési határidő meghosszabbításáról végzésben kell döntenie. Az ellenőrzési határidő meghosszabbításának akkor van helye, ha

a) az adózó az ellenőrzést a megjelenési kötelezettség elmulasztásával, az együttműködési kötelezettség megsértésével vagy más módon akadályozza,

b) a jogainak gyakorlásában akadályozott természetes személy adózó az ellenőrzés megkezdésének vagy az ellenőrzési cselekményeknek az elhalasztását kéri,

c) az adózó iratai hiányosak vagy rendezetlenek, illetve nyilvántartásai pontatlanok vagy hiányosak és így az adókötelezettség megállapítására alkalmatlanok, vagy az adózó által előterjesztett irat hiteles fordítására kerül sor,

d) az ellenőrzés lefolytatására rendelkezésre álló határidő a tényállás teljes körű feltárásához és a bizonyítási eljárás befejezéséhez nem elegendő.

(6) Az adóhatóság az ellenőrzési határidő lejártát követően ellenőrzési cselekményeket nem végezhet. Az ellenőrzési határidő meghosszabbításának hiányában az ellenőrzést a törvényben előírt módon és határidőben kell lezárni.

szerint már lejárt, ennek ellenére az adóhatóság továbbra is ellenőrzési cselekményeket foganatosít, az adózó szerint jogszerűtlenül.

A pénzügyminiszter válaszában hangsúlyozta, hogy a törvény nem szabályoz és nem ismer olyan esetet, amikor az adózó magatartása vezet az ellenőrzési határidő túllépéséhez, ugyanis az adózó felróható magatartása nem ad jogalapot arra, hogy az adóhatóság törvényben meghatározott határidőn túl folytasson ellenőrzést. Az Air. 95. § (6) bekezdés második mondata alapján az ellenőrzési határidő meghosszabbításának hiányában az ellenőrzés a törvényben előírt módon és határidőben le kell zárni, így a határidőre alapesetben nincs hatással az adózó akadályozó magatartása. Az Air. 95. § (5) bekezdése alapján az adózó felróható magatartása legfeljebb az ellenőrzési határidő meghosszabbításának alapjául szolgálhat, erről azonban csak a határidő lejártát megelőzően hozható döntés. Az Air. 97. § (4) bekezdése szerinti felróhatóság tehát a miniszteri válasz értelmében kizárólag az adóhatóság oldalán állhat fenn, a törvény szövege ebben a tekintetben csupán hangsúlyozni kívánja az adóhatóságnak a határidő túllépésével kapcsolatos felelősségét.

A kifogás tárgyában a felettes szerv végzésben dönt, amelyben vagy elrendeli az ellenőrzés azonnali befejezését, vagy pedig meghosszabbítja az ellenőrzés időtartamát vagy elutasítja a kifogást. A pénzügyminiszter válaszában kihangsúlyozta, hogy a felettes szervnek ezen kifogások elbírálása során figyelemmel kell lennie arra is, hogy az Air. rendelkezései az ellenőrzés lefolytatását szigorúan határidők közé szorítják, ezen határidőkre figyelemmel szükséges a felettes szervnek a jogszerű, a törvényi határidők betartását biztosító döntést meghoznia, ugyanis az egyes ellenőrzési típusokra megállapított törvényi határidő csak a törvény által meghatározott feltételekkel hosszabbítható meg. Ezen feltételeket az Air. 95. §-a határozza meg. Az Air. 95. § (6) bekezdése alapján az adóhatóságnak – amennyiben annak feltételei fennállnak – az ellenőrzési határidőt annak lejártát megelőzően meg kell hosszabbítani, ugyanis a határidő leteltét követően ellenőrzési cselekményeket nem végezhet, az ellenőrzést pedig le kell zárnia.

Ha tehát a felettes szerv megállapítja, hogy az adóhatóság a határidőt nem lépte túl neki felróható magatartás okán, de már nem állnak fenn annak a törvényi feltételei, hogy a határidőt a felettes adóhatóság meghosszabbítsa, mert az ellenőrzési határidő időközben lejárt, a felettes adóhatóságnak az ellenőrzés azonnali befejezését szükséges elrendelnie. A fentiek alapján, amennyiben az adózó kifogást terjeszt elő, a felettes adóhatóságnak az Air. 97. § (4) bekezdésének és 95. § (6) bekezdésének együttes érvényesülését szükséges megteremtenie.

Az Air. 97. § (4) bekezdése alapján az adózó a határidő lejártát követően nyújthat be kifogást a felettes szervhez, és e kifogás alapján dönthet a felettes szerv a kifogás elutasításáról, az eljárási határidő meghosszabbításáról vagy az ellenőrzés lezárásáról. E rendelkezés sem értelmezhető a pénzügyminiszter álláspontja szerint azonban oly módon, hogy a felettes szerv a határidő lejártát követően meghosszabbítaná az ellenőrzés határidejét, ez az értelmezés ugyanis nem állna összhangban az Air. fent ismertetett általános szabályaival. E rendelkezésben a miniszter értelmezése szerint a „határidő lejártát követően” fordulat arra az esetre utal, ha az adózó megítélése szerint már lejárt az ellenőrzési határidő, és ennek ellenére folytatja az adóhatóság az ellenőrzést és végez ellenőrzési cselekményeket. A kérelem elbírálása során a felettes szerv tehát elsődlegesen abban a kérdésben foglal állást, hogy a rendelkezésre álló adatok alapján ténylegesen mely időpont minősül az ellenőrzési határidő utolsó napjának, és az adóhatóság ezt követően folytatott-e ellenőrzési cselekményt. A határidő meghosszabbításáról kizárólag akkor dönthet a felettes szerv, ha megállapítása szerint az adózói kifogás alaptalan, az ellenőrzési határidő meg nem járt le és fennállnak az ellenőrzési határidő meghosszabbításának Air. 95. § szerinti feltételei. A határidő-hosszabbítás feltételeinek vizsgálata során a felettes szervnek azonban arra is figyelemmel kell lenni, hogy az ellenőrzési határidő törvényben előírt időtartama után – meghosszabbítás hiányában – ellenőrzési cselekményeket joghatályosan nem lehet végezni.

*A fentiek alapján a pénzügyminiszter álláspontja szerint nem fordulhat elő olyan eset, hogy az adóigazgatási ellenőrzés határidejének felettes szerv általi meghosszabbítására a határidő lejártát követően kerüljön sor, illetve nem lehet az ellenőrzési határidő felettes szerv általi meghosszabbítása visszamenőleges*

*hatályú, hiszen az ellenőrzési határidő hosszabbítására csak abban esetben van lehetőség, ha megállapítása szerint az adózói kifogás aaptalan, mivel az ellenőrzési határidő még nem járt le és fennállnak az ellenőrzési határidő meghosszabbításának Air. 95. § szerinti feltételei. Ha az ellenőrzési határidő meghosszabbítására nem került sor, a határidő letelte után végzett ellenőrzési cselekmények érvénytelenek, az ellenőrzést a határidő lejártakor befejezettnek kell tekinteni. Ez azt jelenti, hogy a határidő-hosszabbítás hiányában az ellenőrzést a határidő lejártakor befejezettnek kell tekinteni és a megállapításokat rögzítő jegyzőkönyv összeállításánál kizárólag azokat az ellenőrzési cselekményeket lehet figyelembe venni, amelyek a törvényes határidő lejártáig megtörténtek.*

A pénzügyminiszter válaszában hivatkozott arra is, hogy az állami adó- és vámhatóságot is megkereste az Air. 97. § (4) bekezdése kapcsán felmerült gyakorlatával kapcsolatban. *Az állami adó- és vámhatóság az elmúlt évek gyakorlatát áttekintve arról tájékoztatta a pénzügyminisztert, hogy a felettes szerv a kifogások elbírálása során az ellenőrzés lezárására utasításról vagy a kifogás elutasításáról döntött; tehát nem hozott olyan végzést, melyben az ellenőrzési határidő – annak lejárta előtt vagy után – a kifogás alapján meghosszabbította volna*

*Az ellenőrzési határidő leteltének az elévülési időre való hatása tekintetében az alábbiakról tájékoztattott a pénzügyminiszter. Az időmúlás az adózásban – mint más jogterületeken is – a jogérvényesítés megszűnését eredményezi, az elévülési idő leteltét követően az adóhatóságnak megszűnik az a joga, hogy az adókötelezettségek teljesítését ellenőrizze. Az adóigazgatási tárgyú törvények 2018. január 1. napjával történő újraszabályozásával az adómegállapításhoz való jog elévülésére vonatkozó szabályokat az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 202-203. §-a határozza meg. A törvényi rendelkezések alapján az adó megállapításához való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított öt év elteltével évül el, amelyben az adóról bevallást, adóbejelentést, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, adatbejelentés, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni. Bizonyos jogilag szabályozott tények, illetve körülmények ugyanakkor az elévülés nyugvását, illetve megszakítását eredményezhetik. Az adómegállapításhoz való jog elévülésének nyugvását, megszakítását eredményező tényeket az Art. 203. §-a szabályozza, az ellenőrzési határidőeknek, azok leteltének, esetleges meghosszabbításának vagy annak elmaradásának azonban az adó megállapításhoz való jog elévülésére nincs hatása.*

## **A vizsgálat megállapításai**

### **I. A hatáskör tekintetében**

A feladat- és hatáskörömet, valamint ennek ellátásához szükséges vizsgálati jogosultságaimat az Ajbt. határozza meg.

1. Az Ajbt. 18. § (1) bekezdése szerint az alapvető jogok biztosához bárki fordulhat, ha megítélése szerint valamely hatóság tevékenysége vagy mulasztása a beadványt tevő személy alapvető jogát sérti vagy annak közvetlen veszélyével jár, feltéve, hogy a rendelkezésre álló közigazgatási jogorvoslati lehetőségeket – ide nem értve a közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálatát – már kimerítette, vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva. Ezek alapján az adó- és vámhatóság tevékenységének vizsgálatára az Ajbt. feljogosít.

2. Az alapvető jogok biztosja eljárása során vizsgálja, hogy akár a hatósági jogalkalmazás, akár az annak alapjául szolgáló jogszabály alapjoggal összefüggő visszásságot eredményez-e. Az ombudsmani gyakorlat eddig is világossá tette, hogy a biztos számára *egy adott jogi szabályozás alapjogi aspektusú vizsgálatára*, valamint a jogszabály hiányosságával, tartalmi hibáival, avagy a hatósági jogalkalmazással összefüggő intézkedések megfogalmazására a törvény lehetőséget teremt. A preventív alapjogvédelemre hangsúlyt helyező ombudsmani gyakorlat alapján a biztos mandátuma keretei között marad akkor, ha az alapjogi aspektusú vizsgálathoz nélkülözhetetlen módon, éppen a konkrét alapjogsérelmek és ezen alapuló panaszok hatékony megelőzése érdekében áttekinti a releváns jogi szabályozást. Abban az esetben, ha a vizsgálat eredményeképp az alapvető jogok biztosja arra a következtetésre jut, hogy a visszásságot valamely nem megfelelő normatartalom eredményezi, akkor – egyéb intézkedési lehetőségek mellett – az Ajbt. 2. § (2)

bekezdése alapján javaslatot tehet jogszabály módosítására. *Erre tekintettel az adóellenőrzésekkel összefüggésben az ellenőrzési határidő adóhatóságnak felróható okból történő túllépése miatti adózói kifogás jogintézményére vonatkozó jogszabályi előírások vizsgálatára az Ajbt. szerint hatáskörrel rendelkezem.*

3. A Kormány tagjainak feladat- és hatásköréről szóló 94/2018. (V. 22.) Korm. rendelet (a továbbiakban: statútum rendelet) 64. § (1) bekezdése 1 pontja, valamint 67. § (1) bekezdése alapján a pénzügyminiszter a Kormány adópolitikáért felelős tagja.

4. Az Ajbt. 28. § (1) bekezdése alapján az alapvető jogok biztosa az általa lefolytatott vizsgálatról jelentést készít, amely tartalmazza a feltárt tényeket és az ezeken alapuló megállapításokat és következtetéseket. Ha álláspontja szerint a visszásság valamely jogszabály vagy közjogi szervezetszabályozó eszköz felesleges, nem egyértelmű vagy nem megfelelő rendelkezésére, illetve az adott kérdés jogi szabályozásának hiányára vagy hiányosságára vezethető vissza, a visszásság jövőbeni elkerülése érdekében az Ajbt. 37. § alapján javasolhatja a jogalkotásra vagy a közjogi szervezetszabályozó eszköz kiadására jogosult szervnél jogszabály vagy közjogi szervezetszabályozó eszköz módosítását, hatályon kívül helyezését vagy kiadását, illetve a jogszabály előkészítőjénél jogszabály előkészítését.

## **II. Az érintett alkotmányos elv tekintetében**

Az alapvető jogok biztosa egy adott társadalmi probléma mögött álló összefüggés-rendszer feltárása során *autonóm, objektív módon*, kizárólag *alapjogi érvek* felsorakoztatásával és összevetésével tesz eleget az Alaptörvényben kapott mandátumának. Álláspontom szerint az ombudsman akkor jár el helyesen, ha következetesen, zsinórmértékként támaszkodik az Alkotmánybíróság alapvető jogállami garanciákkal és az alapjogok tartalmával kapcsolatos elvi megállapításaira, valamint az egyes alapjogi tesztekre.

Az Alkotmánybíróság a 22/2012. (V. 11.) AB határozatában arra mutatott rá, hogy „az előző Alkotmány és az Alaptörvény egyes rendelkezései tartalmi egyezősége esetén éppen nem a korábbi alkotmánybírósági döntésben megjelenő jogelvek átvételét, hanem azok figyelmen kívül hagyását kell indokolni”. Ugyanakkor a testület a 13/2013. (VI. 17.) AB határozatának indokolása során azt emelte ki, hogy az adott határozatban vizsgált törvényi rendelkezések esetében már az Alaptörvény negyedik módosítása alapján jár el a korábbi alkotmánybírósági határozatokban foglaltak felhasználhatóságát illetően. A testület ennek kapcsán elvi élel mondta ki azt, hogy „az Alkotmánybíróság a hatályát veszített alkotmánybírósági határozat forrásként megjelölésével, a lényegi, az adott ügyben felmerülő alkotmányossági kérdés eldöntéséhez szükséges mértékű és terjedelmű tartalmi vagy szövegszerű megjelenítéssel hivatkozhatja vagy idézheti a korábbi határozataiban kidolgozott érveket, jogelveket. Az indokolásnak és alkotmányjogi forrásainak ugyanis a demokratikus jogállamban mindenki számára megismerhetőnek, ellenőrizhetőnek kell lennie, a jogbiztonság igénye az, hogy a döntési megfontolások átláthatóak, követhetőek legyenek. A nyilvános érvelés a döntés indoklásának létalapja. A korábbi határozatokban kifejtett érvek felhasználhatóságát az Alkotmánybíróság mindig esetről esetre, a konkrét ügy kontextusában vizsgálja.”

1. Ha összevetjük az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében foglaltakat a Magyar Köztársaság Alkotmányáról szóló 1949. évi XX. törvény 2. § (1) bekezdésének szövegével, akkor az állapítható meg, hogy a jelen vizsgálat tárgyát képező jogállamiság elve és jogbiztonság követelménye tekintetében nem hoz olyan koncepcionális változást az Alaptörvény, mely az alkotmánybírósági gyakorlat tartalmi átértékelését alátámasztaná. Így elvi megállapításaim megfogalmazása, az alapjogok értelmezése során – ellenkező tartalmú alkotmánybírósági döntés megszületéséig – irányadónak tekintem az Alkotmánybíróság által mind az Alaptörvény hatályba lépését megelőzően, mind pedig az azt követően meghozott határozataiban, azok indokolásában kifejtett megállapításokat, következtetéseket. A tisztességes eljárás jogának érvényesülése kapcsán annyi változást érdemes kiemelni, hogy immár külön alkotmányi rendelkezés nevesíti a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot.

Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerint Magyarország független, demokratikus jogállam. Az Alkotmánybíróság több határozatában rámutatott, hogy a jogállam nélkülözhetetlen eleme a jogbiztonság. Az Alkotmánybíróság a 22/2018. (XI.20.) számú AB határozatában erősítette meg a *jogbiztonság elvének* értelmezésére vonatkozó következetes gyakorlatát a tekintetben, hogy a jogállam nélkülözhetetlen eleme a jogbiztonság. A jogbiztonság az állam – s elsősorban a jogalkotó – kötelességévé teszi annak biztosítását, hogy a jog egésze, egyes részterületei és az egyes jogszabályok is világosak, egyértelműek, működésüket tekintve kiszámíthatóak és előreláthatóak legyenek a norma címzettjei számára. Vagyis a jogbiztonság *nem csupán az egyes normák egyértelműségét követeli meg, de az egyes jogintézmények működésének kiszámíthatóságát* is. Ezért alapvetőek a jogbiztonság szempontjából az eljárási garanciák. Csak formalizált eljárás szabályainak követésével keletkezhet érvényes jogszabály, csak az eljárási normák betartásával működnek alkotmányosan a jogintézmények. Nem hagyható figyelmen kívül, hogy a kiszámíthatóság – beleértve az egységes jogalkalmazást – és az eljárási garanciák biztosítása szorosan összekapcsolódik az egyes alanyi alapjogok, szabadságjogok védelmével, mintegy kölcsönösen feltételezik egymást. Az alapjogok valódi érvényesülését képes kiüresíteni, megbénítani (azaz komolyan befolyásolni) a szabályozás vagy a jogalkalmazás hibáiból, zavarából adódó kiszámíthatatlanság, az eljárásra vonatkozó garanciális szabályok féltétele, figyelmen kívül hagyása. Érdemes utalni ezzel kapcsolatosan arra az alkotmánybírói tézisre is, amely szerint *közvetlen alkotmányi garanciák gazdaságossági és célszerűségi okokból, az eljárás egyszerűsítése vagy az időszűrés követelményének érvényesülése címén sem mellőzhetők*. Mindebből az is következik, hogy jogállamot csak jogállami eszközökkel lehet szolgálni, az egyes jogsértésekre csak jogállami módon, a jogszabályi rendelkezések, az eljárási garanciák maradéktalan betartása mellett, az arra feljogosított szervezeteknek kell választ adnia.

2. A közigazgatási eljárások tisztességességének követelményét az Alkotmány nem nevesítette, az alatt a tulajdonképpeni tisztességes eljárást és összetevőit, másrészt pedig a közigazgatási eljárás tisztességességét értette. E körben kimondta, hogy az alanyi jogok érvényesítésére szolgáló eljárási garanciák a jogbiztonság alkotmányos követelményéből erednek, de szoros kapcsolatban állnak a jogegyenlőséggel, a törvény előtti egyenlőséggel is. A megfelelő eljárási garanciák nélkül működő eljárásban ugyanis a jogbiztonság az, ami sérelmet szenved [75/1995. (XI. 21.) AB határozat].

Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint a „*tisztességes*” kifejezés túlmutat a szabályszerűségen, a jogszabályok szövegének betartásán. A tisztességes eljárás követelménye olyan minőség, melyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet megítélni. Az Alkotmánybíróság e határozatban kiemelte továbbá, hogy az egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása mellett lehet az eljárás méltánytalan vagy igazságtalan, avagy nem tisztességes [6/1998. (III. 11.) AB határozat].

Az Alaptörvény hatályba lépésével immár önálló jogként, önálló követelményként jelent meg a hatósági eljárások tisztességességének követelménye. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése fogalmazza meg a tisztességes eljáráshoz való jog tartalmát, mely szerint mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék.

### **III. Az ügy érdeme tekintetében**

1. A tisztességes hatósági eljáráshoz való joghoz hozzátartozik annak biztosítása, hogy az adóhatóságok a rájuk vonatkozó ellenőrzési határidőket betartsák, és e határidők be nem tartását ne az ügyfél terhére, hanem javára értékeljék. A jogalkotó feladata természetesen annak meghatározása, hogy az adóellenőrzésre mennyi idő elegendő, az nem alkotmányossági kérdés, az nem képezi az ombudsmani vizsgálat tárgyát. Az viszont már alkotmányossági kérdés, és így az ombudsmani vizsgálat hatókörébe esik, hogy a jogalkalmazó szervek, jelen esetben az adóhatóságok a jogalkotó által meghatározott kötelezettségeiket teljesítsék, a rájuk irányadó határidőket betartsák, és ne végezzenek ellenőrzési cselekményeket az ellenőrzés határidejének

letelte után. Fontos, és elsősorban a jogbiztonság követelménye szempontjából releváns szempont, amely szintén ombudsmani vizsgálat tárgya lehet, hogy ezen eljárási alapelv a jogszabály szövegéből egyértelműen kiolvasható-e a norma minden címzettje számára.

A tisztességes hatósági eljáráshoz való Alaptörvényben biztosított jogból ugyanis az következik, hogy a jogalkotó által meghatározott adóellenőrzési határidő elmulasztásának ódiúmat a mulasztó, jogszabályi kötelezettségüket határidőben nem teljesítő adóhatóságok, ne pedig az ügyfelek viseljék. Erre figyelemmel *jelen vizsgálat keretében egyrészt azt kell megítélni, hogy az Air. 97. § (4) bekezdése valóban megteremti-e annak a lehetőségét, hogy az adóellenőrzés határidejének felettes szerv általi meghosszabbítására a határidő lejártát követően kerüljön sor, és hogy az ellenőrzési határidő felettes szerv általi meghosszabbítása visszamenőleges hatályú legyen. Igenlő válasz esetén a szabályozás nem állja ki a tisztességes eljáráshoz való jog követelményének alkotmányossági mércéjét.* E jogértelmezési kérdéshez azonban nélkülözhetetlen a vonatkozó szabályozás áttekintése.

Az adóhatóság és az adózók közötti jogviszonyban fennálló általános eljárási szabályokat rendező Air. jelentős mértékű változást hozott az ellenőrzési határidők terén (is). Az Air. V. fejezete foglalkozik az adóellenőrzésre vonatkozó általános szabályoktól eltérő speciális szabályokkal. Az Air. 86. §-a rögzíti, hogy az adóhatóság az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása, a kötelezettségek teljesítésének előmozdítása érdekében ellenőrzést folytat.

Az adóellenőrzési eljárásra vonatkozó *határidőkről* a 94. § rendelkezik. E szerint az ellenőrzés lefolytatásának határideje: adóellenőrzés és ismételt ellenőrzés esetében kilencven nap, a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók tekintetében és központosított ellenőrzés során százhusz nap, míg a – lezárt időszakot nem teremtő – jogkövetési vizsgálat esetében harminc nap. [Air. 94. § (1) bekezdés].

*Az adóellenőrzés időtartama nem haladhatja meg a főszabály szerinti háromszázhatvanöt napot.* Emellett – a főszabály mellett érvényesülő kivételként – rögzíti a törvény, hogy az állami adó- és vámhatóság által végzett adóellenőrzés időtartama a csoportos adóalany, valamint az áfa-regisztrált adóalany kivételével a cégbejegyzésre nem kötelezett adózó és a megbízható adózó esetén – feltéve, hogy az adózó az ellenőrzést nem akadályozza – nem haladhatja meg a száznyolcvan napot. Az önkormányzati adóhatóság által végzett adóellenőrzés időtartama pedig a cégbejegyzésre nem kötelezett adózó esetén - feltéve, hogy az adózó az ellenőrzést nem akadályozza - nem haladhatja meg a száznyolcvan napot. [Air. 94. § (3)-(4) bekezdés]

Továbbá lehetősége van az adóhatóságnak arra, hogy szükség esetén éljen *az ellenőrzési határidő meghosszabbításának* lehetőségével. Így az ellenőrzési határidőt indokolt esetben *az ellenőrzést végző adóhatóság vezetője egyszer*, adóellenőrzés esetében legfeljebb kilencven napig, jogkövetési vizsgálat esetében legfeljebb harminc napig terjedő időtartammal meghosszabbíthatja. A *meghosszabbított ellenőrzési határidőt* azonban már csak rendkívüli körülmények által indokolt esetben, az ellenőrzést végző adóhatóság indokolt kérelmére *a felettes szerv egyszer*, legfeljebb további kilencven napig terjedő időtartammal hosszabbíthatja meg. [Air. 95. § (1) bekezdés]. Valamint az állami adó-és vámhatóság hatáskörébe tartozó ügyben *a felettes szerv által meghosszabbított ellenőrzési határidőt* rendkívüli körülmények által indokolt esetben az ellenőrzést végző adóhatóság felettes szerv által jóváhagyott, indokolt kérelmére *az állami adó- és vámhatóság vezetője egyszer*, legfeljebb kilencven napig terjedő időtartammal meghosszabbíthatja. [Air. 95. § (2) bekezdés] Az Air. 95. § (5) bekezdése alapján az ellenőrzési határidő meghosszabbításának az adóigazgatási rendtartás értelmében végzés útján *akkor van helye*, ha

- az adózó az ellenőrzést a megjelenési kötelezettség elmulasztásával, az együttműködési kötelezettség megsértésével vagy más módon akadályozza, vagy
- a jogainak gyakorlásában akadályozott természetes személy adózó az ellenőrzés megkezdésének vagy az ellenőrzési cselekményeknek az elhalasztását kéri,



- az adózó iratai hiányosak vagy rendezetlenek, illetve nyilvántartásai pontatlanok vagy hiányosak és így az adókötelezettség megállapítására alkalmatlanok, vagy az adózó által előterjesztett irat hiteles fordítására kerül sor,
- az ellenőrzés lefolytatására rendelkezésre álló határidő a tényállás teljes körű feltárásához és a bizonyítási eljárás befejezéséhez nem elegendő.

Az Air. 95. § (6) bekezdése rögzíti, hogy *az adóhatóság az ellenőrzési határidő lejártát követően ellenőrzési cselekményeket nem végezhet.* Az ellenőrzési határidő meghosszabbításának hiányában az ellenőrzést a törvényben előírt módon és határidőben kell lezárni. Az Air. 95. § (6) bekezdése alapján az adóhatóság az ellenőrzési határidőt annak lejártát megelőzően hosszabbíthatja csak meg, azt követően erre nincs lehetőség.

Az Air. 97. §-a rendelkezik az ellenőrzési eljárásban az adózó jogairól és kötelezettségeiről. E szakasz (4) bekezdése szerint az adózó, *ha megítélése szerint az ellenőrzés határidejének túllépése az adóhatóságnak felróható okból történik, a határidő lejártát követően kifogással fordulhat a felettes szervhez.* A felettes szerv az adózó észrevételeinek figyelembevételével végzésben dönt a kifogás elutasításáról, az eljárási határidő meghosszabbításáról, vagy az eljáró adóhatóságot az ellenőrzés lezárására utasítja.

*Álláspontom szerint annak megítélésében, hogy az Air. 97. § (4) bekezdése kiállja-e a tisztességes eljárásból való jog követelményének alkotmányossági mércéjét, kiemelt jelentőséggel bír az, hogy az ellenőrzési határidő meghosszabbítása ellenőrzési cselekménynek minősül-e, figyelemmel arra, hogy az Air. 95. § (6) bekezdése szerint az adóhatóság az ellenőrzési határidő lejártát követően ellenőrzési cselekményeket nem végezhet. Az adóellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének a megállapítása, a kötelezettségek teljesítésének előmozdítása így ellenőrzési cselekménynek minősül minden olyan az Air-ban rögzített tényfeltáró eszközrendszer, jogosítványcsoport, vagy döntés, amelynek során az adóhatóság feltárja az ellenőrzés tárgyát képező tényeket, vizsgálatokat végez, informálódik az ellenőrzött jogalany működéséről, tevékenységének jogszerűségéről a jogérvényesítés érdekében. Eképpen az ellenőrzési határidő meghosszabbítása is ellenőrzési cselekménynek minősül, figyelemmel arra, hogy az adóhatóság az Air-ben meghatározott határidő alatt folytathat ellenőrzést, továbbá, az ellenőrzési határidő meghosszabbításáról az adóhatóság végzésben dönt, melyet az adózóval is közölni kell. Az hogy az ellenőrzési határidő meghosszabbítása is ellenőrzési cselekménynek minősül arra tekintettel bír jelentőséggel, hogy az Air. 95. § (6) bekezdése alapján az ellenőrzési határidőt csak annak lejártát megelőzően hosszabbíthatja meg az adóhatóság, azt követően erre nincs lehetősége. Ez pedig a 97.§ (4) bekezdésének megítélése szempontjából azt is jelenti, hogy ha a felettes szerv megállapítása szerint az adózói kifogás alapos volt, vagyis az ellenőrzési határidő már lejárt, akkor nem dönthet az ellenőrzési határidő meghosszabbításáról. Az ellenőrzési határidő hosszabbítására csak abban esetben van lehetőség, ha a felettes szerv megállapítása szerint az adózói kifogás alaptalan, mivel az ellenőrzési határidő még nem járt le és fennállnak az ellenőrzési határidő meghosszabbításának Air. 95. § szerinti feltételei. Mindezek alapján álláspontom szerint az Air. 97. § (4) bekezdése – egyetértve e tekintetben a pénzügyminiszter álláspontjával – nem sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes hatósági eljárásból való jogot, mivel az adóhatóság az ellenőrzési határidőt, annak lejártát megelőzően hosszabbíthatja csak meg, azt követően erre nincs lehetősége.*

Megjegyzendő továbbá, hogy a jogalkotó bevezetett egy objektív időkorlátot az adóellenőrzések lefolytatására. Az ellenőrzési határidők mellett beiktatott objektív ellenőrzési korlát jelentősége abban az eljárási lapelvben határozható meg, hogy az adóhatóság az ellenőrzési határidő leteltét követően ellenőrzési cselekményeket már egyáltalán nem végezhet. Ez az objektív ellenőrzési időtartam tekintetében pedig azt is jelenti, hogy az adóhatóság ennek leteltét követően akkor sem folytathatja az ellenőrzését, ha adott esetben az ellenőrzési határidő meghosszabbítására még lenne lehetősége. Ez az Air. 97. § (4) bekezdése szempontjából azt is jelenti, hogy *abban az esetben, ha a felettes szerv megállapítása szerint az adózói kifogás alaptalan, vagyis az ellenőrzési határidő még nem telt le és az ellenőrzési határidő meghosszabbításának 95. § szerinti feltételei fennállnak, úgy a felettes szerv általi határidő meghosszabbítása esetén sem haladhatja meg az ott meghatározott feltételek fennállása esetén az Air. 94. § (3), illetve (4) bekezdése szerinti objektív időkorlátot, a 180, illetve 365 napot.*

Fentiekkel szoros összefüggésben kiemelendő, hogy az adózó az ellenőrzési határidő túllépését – az Air. 97. § (4) bekezdésétől függetlenül – az Air. 122. § (1) bekezdése alapján benyújtott fellebbezésében is sérelmezheti, továbbá az Air. 128. § (1) bekezdése alapján, felügyeleti intézkedés kezdeményezésével is élhet e tekintetben jogorvoslattal.

2. Fentiekkel szoros összefüggésben ismételten hivatkozom arra, hogy a jogbiztonság követelménye a jogalkotó (állam) kötelességévé teszi annak biztosítását, hogy az egyes jogszabályok világosak, egyértelműek legyenek a norma címzettjei számára. Az Alkotmánybíróság a 42/1997. (VII. 1.) AB határozatában elvi élel mondta ki, hogy alkotmányellenessé nyilvánítható az a szabály, amely értelmezhetetlen voltánál fogva teremt jogbizonytalanságot, mert hatását tekintve nem kiszámítható és címzettjei számára előre nem látható. Mindez különösen is igaz az adóhatósági eljárásokban, ahol az ügyfelek csak több – jellemzően rendkívül bonyolult – jogszabály értelmezése útján tájékozódhatnak jogaikról és kötelezettségeikről. Mindebből következően, ha a szabályozás nem egyértelmű a norma minden címzettje számára az nem állja ki a jogállamiság elvéből fakadó jogbiztonság követelményét.

Az adójogszabályokkal összefüggésben fontos megjegyezni, hogy azok értelmezése során szükséges az egyes rendelkezések közötti összefüggések, az egyes szabályok egymásra épülésének felismerése, figyelemmel arra, hogy az adótörvények egyre összetettebb módon, egyre komplexebb kötelezettségeket fogalmaznak meg mind az adóhatóság mind pedig az adózók számára. Erre tekintettel az adónormák szövegének (és megjegyzem az adónyomtatványok nyelvezetének is) közérthetőnek kell lenni. A jogszabályoknál – az adószabályoknál pedig különösen – nincs helye kétértelműségnek, az adózók kötelezettségeit és a jogait is pontosan és határozottan kell megfogalmazni. A törvény nyelvezete kapcsán nagyon fontos, hogy azokat a speciális jogi szakismeretekkel nem rendelkező polgár is megérthesse, hiszen nem minden adóalany az adóhatóság felkészített és felkészült munkatársa.

Ennek kapcsán szükséges annak kiemelése, hogy az Air. fentebb hivatkozott rendelkezéseinek nem csak az ellenőrzési határidő megtartására kötelezett adóhatóság, hanem az ellenőrzés alá vont adózó is a címzettje. Annak, hogy a hivatkozott törvényi rendelkezések címzettjei az ellenőrzés alá vont adózók is, a tekintetben van jelentősége, hogy azokat az adózóknak is értelmezniük és alkalmazniuk kell. A 97. § (4) bekezdésének nyelvtani értelmezésével az adózók körében az Air. 97. § (4) bekezdésében foglalt „határidő lejártát követően” fordulat kapcsán az adózók körében kialakulhat egy olyan – a panaszos által is felvetett – téves jogértelmezés, hogy a felettes szerv a határidő lejártát követően meghosszabbíthatja az ellenőrzés határidejét (akár visszamenőleges hatállyal), mely végső soron azt eredményezheti, hogy az adózók e téves jogértelmezésre tekintettel nem élnek illetve nem mernek élni a törvényben foglalt adózói kifogás jogintézményével. Végső soron az adózók – a jogszabály nyelvtanilag helyes, ám tartalmilag és kontextuálisan téves jogértelmezésük okán – lényegében eleshetnek Air. 97. § (4) bekezdésében foglalt jogorvoslati lehetőségtől.

Megjegyzendő továbbá, hogy a szöveg nyelvtani értelmezésével az Air. 97. § (4) bekezdésének „ha megítélése szerint az ellenőrzés határidejének túllépése az adóhatóságnak felróható okból történik,” fordulata sem értelmezhető olyan, a pénzügyminiszter válaszából kirajzolódó tartalommal, mely szerint ilyen esetben valójában pusztán az lenne a kifogás alapja, így az adóhatóság által eldöntendő kérdés, hogy „az ellenőrzés határidejét ténylegesen túllépték-e. A szöveg e tekintetben is pontosításra szorul, a jogalkotói értelmezésnek az a megfogalmazás felel meg, hogy „ha megítélése szerint az ellenőrzés határidejét az adóhatóság túllépte”. A jelenlegi szöveg ugyanis azt a téves látszatot keltheti, hogy az e rendelkezésen alapuló kifogás benyújtásához az adóhatóság felróhatóságának valamiféle alátámasztása is szükséges lehet.

Mindezek alapján álláspontom szerint az Air. 97. § (4) bekezdésének nyelvtani valamint jogalkotói és jogalkalmazói értelmezése között olyan bizonytalanság feszül, hogy a szabályozás nem felel meg az Alaptörvény B) cikke (1) bekezdésében foglalt jogállamiság elvéből fakadó jogbiztonság követelményének.

### **Intézkedésem**

A jelentésemben feltárt alapvető joggal összefüggő visszásság orvoslása és jövőbeni megelőzése érdekében az Ajb. 37. §-a alapján felkérem a pénzügyminisztert, hogy a Kormány tagjainak feladat- és hatásköréről szóló 94/2018. (V. 22.) Korm. rendelet 67. § (1) bekezdésében meghatározott hatáskörében fontolja meg az Air. 97. § (4) bekezdésének olyan irányú *pontosítását*, amelynek eredményeként a szabályozás az adózók számára is egyértelművé teszi

- a) egyrészt azt, hogy az adózási kifogás eredményeként bekövetkező felettes szerv általi határidő meghosszabbítására az ellenőrzési határidő lejártát megelőzően van lehetőség és csak akkor, ha annak 95. § szerinti feltételei fennállnak,
- b) másrészt, hogy a határidő meghosszabbítása ekkor sem haladhatja meg az ott meghatározott feltételek fennállása esetén az adóellenőrzés objektív időkorlátját,
- c) valamint hogy az e rendelkezésen alapuló kifogás benyújtásához az adóhatóság felróhatóságának adózási alátámasztására nincs szükség.

Budapest, 2020. az elektronikus dátumbélyegző szerint

Dr. Kozma Ákos