

DARAI PÉTER\*

## AZ ADÓHATÓSÁG ÁLTAL KISZABHATÓ ELJÁRÁSI BÍRSÁG ELMÉLETI ÉS GYAKORLATI KÉRDÉSEI\*\*

<https://doi.org/10.51783/ajt.2022.2.02>

*A közigazgatás-tudomány szerint a szankciókat a funkciójuk szerint több kategóriába sorolhatjuk (jogérvényesítő, preventív, represszív, kompenzációs), jóllehet azok nemcsak keveredhetnek, hanem egymásra is épülnek. A téma szempontjából elsősorban a jogérvényesítő jelleg releváns; ebben az esetben a szankció alkalmazásának a célja az, hogy – amellet, hogy a hasonló jogsértések későbbi elkövetése kapcsán visszatartó erőt jelent – az érintettet valamely jogszabálynak megfelelő magatartás tanúsítására szorítsa rá. A tanulmány az adóhatóság által kiszabható eljárás bírságot veszi célkeresztbe; a tételes jogszabályi környezet és dogmatikai háttér ismertetése mellett a szerző szándéka, hogy a bírságoláshoz vezető mérlegelési folyamatot az adóhatóság oldaláról mutassa be, külön figyelmet fordítva a közigazgatási döntések felülvizsgálata során érvényesülő bírósági gyakorlatra.*

### I. BEVEZETŐ GONDOLATOK

Még a jogban járatlan adóalanyok is tisztában vannak a ténnyel, hogy az adójogszabályok egy adóellenőrzés során nemcsak az adóhatóságra telepítenek kötelezettségeket, hanem az adózóra is. Ez a vonatkozó jogi előírások szerint egy komplex cselekvéssorban realizálódik.<sup>1</sup> Az adózó egyrészt köteles az adóhatósággal az ellenőrzés során együttműködni, az ellenőrzés feltételeit a helyszíni ellenőrzés alkalmával biztosítani, az adóhatóság felhívására az adóhatóság által meghatározott módon nyilatkozatot tenni [az *adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.)* 98. § (1) bekezdése]. Másrészt az adózó az iratokat és az adózással összefüggő, elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátja, illetve az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését biztosítja. Az ellenőrzés során az adózó és foglalkoztatottja az adóhatóság részére

\* Vendégelőadó, Miskolci Egyetem 3515 Miskolc, Egyetemváros; kamarai jogtanácsos. E-mail: [daraimeister@gmail.com](mailto:daraimeister@gmail.com).

\*\* A szerző egyúttal szeretné köszönetét kifejezni a két anonim lektornak a tanulmány javításának szándékával vezérelt kritikus és értékes észrevételeiért.

<sup>1</sup> Kúria Kfv.V.35.104/2013., Kfv.V.35.012/2014., Kfv.I.35.796/2015., Kfv.I.35.328/2016., Kfv.V.35.027/2017.

az ellenőrzéshez szükséges felvilágosítást megadja. Nem kötelezhető az adózó olyan nyilvántartás, összesítés, számítás elkészítésére, amelyet jogszabály nem ír elő [Air. 98. § (2) bekezdése]. Ezen túlmenően ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani [Air. 98. § (3) bekezdése].

Kétségtelen, hogy az adóeljárás az annak lefolytatásához elengedhetetlenül szükséges jóhiszemű adózói magatartásformát feltételezi<sup>2</sup>, ezért az adóalany aktív közreműködése kiemelt – akár érdemi – jelentőségű. Mindez azonban nem mentesítheti az adóhatóságot attól, hogy a megalapozott döntés meghozatala érdekében törekedjen a tényállás tisztázására.<sup>3</sup> Az adóhatósági kötelezettség illetően tartalma indokolja ellenben azt is, hogy álljon az ellenőrzés rendelkezésére olyan adekvát eszköz, amely – legalábbis elvi síkon – alkalmas a jogszerű adózói magatartás kikényszerítéséhez; ez az eljárási bírság jogintézménye.<sup>4</sup>

## II. AZ ADÓJOGI SZANKCIÓKRÓL ÁLTALÁBAN. AZ ELJÁRÁSI BÍRSÁG DOGMATIKAI ÉS ALAPJOGI HÁTTERE

Az adójogi jogsértésekhez rendelt anyagi jellegű jogkövetkezmények [adó bírság (Art. 215–219. §-ai), mulasztási bírság (Art. 220–238. §-ai), késedelmi pótlék (Art. 206–210. §-ai) több szempont és jellemző alapján csoportosíthatók, mellyel

<sup>2</sup> Az adózó és az eljárás egyéb résztvevője köteles a jogait jóhiszeműen gyakorolni, és elősegíteni az adóhatóság feladatainak végrehajtását. Az adózó és az eljárás egyéb résztvevője jóhiszeműségét az eljárásban vélemezni kell. A rosszhiszeműség bizonyítása az adóhatóságot terheli [Air. 8. § (1)–(2) bekezdései].

<sup>3</sup> Air. 99. § (1)–(2) bekezdései.

<sup>4</sup> Nem tévesztendő össze a mulasztási bírsággal, mely az *adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.)* 6. § (2) bekezdésének a) pontja szerinti adónak minősülő kötelező befizetések és a b) pontja szerinti költségvetési támogatások kapcsán az adózást szabályozó anyagi és eljárási normákban meghatározott kötelezettségek [Art. 9. §-a] megszegésének következménye. A mulasztási bírság – mely anyagi jogi szankció – kiszabásával kapcsolatos részletes szabályokat az Art. 220–238. §-ai rögzítik. A közigazgatási anyagi szankciók kapcsán ld. HALDÚ Mária: „A bírság mint közigazgatási szankció” *Magyar Közigazgatás* 2000/5. 282–288.; KÁNTÁS Péter: „Adalékok a közigazgatás szankciórendszeréhez” *Belügyi Szemle* 2003/5. 45–65.; KIS Norbert: „A közigazgatási büntetőhatalom hatékonysági és jogbiztonsági dilemmái” *Belügyi Szemle* 2015/12. 49–68., <https://doi.org/10.38146/BSZ.2015.12.5>; NYERGES Éva: „Az anyagi jogi bírság a közigazgatási szankciórendszerben” *Államtudományi Műhelytanulmányok* 2016/11. (Nemzeti Közszolgálati Egyetem, Budapest, 2016.); továbbá NAGY Marianna: „Dogmatikai alibi megoldások – a közigazgatási szankciós törvényről” *Jogtudományi Közöny* 2018. 252–259. Felsorolt írások a közigazgatási szankciót elsősorban normatív és dogmatikai megközelítésben vizsgálják, nem foglalkoznak ugyanakkor magának a bírságolásnak a folyamatával, illetőleg azzal, hogy a jogintézmény a jellegénél fogva – joggazdaságtani szempontból – alkalmasnak bizonyul-e a jogsértésektől való visszatartásra. Ezen megközelítésben ld. NAGY Csongor István: „Közgazdasági kérdések a mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozatok felülvizsgálata során, különös tekintettel a versenyügyekre” *Verseny és Szabályozás* 2009/1. 108–145. [econ.core.hu/file/download/vesz2009/03\\_birosag.pdf](http://econ.core.hu/file/download/vesz2009/03_birosag.pdf); GAJDUSCHEK György: „A közigazgatási bírságolás modellezése” *Iustum Aequum Salutare* 2012/3–4. 63–86. és NAGY Marianna: „Meddig növelhető a közigazgatási jogérvényesítés hatékonysága a szankcionálás szigorításával?” *Iustum Aequum Salutare* 2012/3–4. 123–129.

az Alkotmánybíróság is többször – jöllehet még az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) keretei között – foglalkozott. Ezek szerint:

„*Szűk értelemben az önellenőrzési és a késedelmi pótlék, valamint az adóbírság és a mulasztási bírság sorolandó az adójogi jogkövetkezmények csoportjába. Az önellenőrzési pótlék az önellenőrzés jogkövetkezménye, amely jogszerűen teljesítve kizárja a többi szankció alkalmazását az adózóval szemben (Art. 169. §). A késedelmi pótlék és a két bírság azonban halmozódhat. Ez azt jelenti, hogy ha a törvényi és történeti tényállási feltételek fennállnak, akár mindegyik alkalmazható egyszerre. A kumuláció magyarázata arra vezethető vissza, hogy a különböző adókötelezettségek megsértéséhez eltérő okból kapcsolnak joghátrányt. A késedelmi pótlék, amelyről részletesebben a következő pont szól, az adó késedelmes megfizetését kompenzálja. Az *adóbírság* az anyagi adójogi főkötelezettség megsértését torolja meg. A *mulasztási bírság* az egyes eljárási adókötelezettség – mint például a bejelentés és az iratmegőrzés – megsértéséhez fűz hátrányos pénzbeli jogkövetkezményt. A két bírság kimentési standardja az, hogy „az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körülményekkel járt-e el” [Art. 171. § (1) bekezdés, 172. § (21) bekezdés].*

Emiatt a bírságok szubjektív szankciók. Mindkettő represszív célokat szolgál:

„*A késedelmi pótléknak megfelelő jogintézmény a fejlett adójoggal rendelkező nyugati államok bevett megoldása arra, hogy megfelelően kezeljék azt a gazdasági törvényszerűséget, miszerint a pénz használatának ára van, ami a kamatban jelentkezik. A késedelmesen teljesítő adózó a költségvetésnek járó forrást használja saját céljaira. A késedelem időszakában – egy fikcióval élve – olyan helyzetben van, mintha az állam az adónak megfelelő pénzüsszeget kölcsönadta volna számára. Az adóhiány megfizetésével az adózó csupán a kölcsön tőkerészét szolgáltatja. Ahhoz, hogy ne szerezzen jogszerűtlen adózoí magatartásával előnyt azokhoz az adózókhoz képest, akik esedékességig teljesítették adókötelezettségüket, és hogy a pénzügyi egyensúly az állam–adózó viszonyában helyreálljon, a késedelmi pótléket is meg kell fizetnie. A késedelmi pótlék valójában a kamat funkcióját hordozza, amivel kapcsolatban megjegyzendő, hogy fordított irányba is működik: a költségvetési támogatás, az adó-visszatérítés és -visszaigénylés határidőn túli kiutalása esetén pontosan ennyivel többet köteles fizetni az állam a jogosult javára [Art. 37. § (6) bekezdés].” {17/2019. (V.30.) AB határozat, Indokolás [92]–[96]}<sup>5</sup>*

Generális jelleggel elmondható, hogy a jogszabálysértéseknek miatt alkalmazott szankcióknak kettős szerepük van: egyrészt anyagi hátránnyal sújtják az érintettet az elkövetett jogsértésekért, másrészt megelőző, visszatartó hatást fejtenek ki

<sup>5</sup> Az adóhatósági szankciókkal – elsősorban az adóbírsággal – összefüggésben ld. még 25/2020. (XII.2.) AB határozat, 3097/2021. (III.22.) AB végzés, 3234/2021. (VI.4.) AB határozat, 3290/2021. (VII.7.) AB végzés.

a hasonló hibák, mulasztások jövőbeni elkerülése érdekében. Az Alkotmánybíróság megfogalmazásában:

„»Az ellenőrzés szabályrendszerének kialakítása a törvényhozásra tartozik. A törvényhozásra tartozik annak meghatározása is, hogy az ellenőrzésnek milyen esetben, milyen jogkövetkezményei vannak és az ismételt ellenőrzés tilalma milyen körben érvényesül. A jogállamhoz tartozó jogbiztonság szempontjából mindennek korlátja, hogy az ellenőrzés egyes szabályai világosak, egyértelműek, hatásukat tekintve kiszámíthatóak és a norma címzettjei számára előre láthatóak legyenek« (763/B/1999. AB határozat, ABH 2002, 1056, 1062.). Alapvetően tehát a jogalkotó mérlegelési szabadságába tartozik annak eldöntése, hogy – a jogállami keretek között maradván – milyen eszközökkel kívánja az adóellenőrzés hatékonyságát növelni. E körben bevezethet olyan jogi megoldásokat (pl. eljárási bírság), melyek arra ösztönzik az eljárás alá vont adózókat, hogy tartózkodjanak a pusztán az eljárás elhúzására irányuló praktikáktól.»<sup>6</sup>

A doktrínát a taláros testület jelen gyakorlata is követi:

„Az eljárási bírság célja a törvényben meghatározott, az eljárás során elkövetett jogellenes cselekvéssel szembeni joghátrány megállapítása, és ezáltal a jogszerű magatartás kikényszerítése, vagyis eljárási bírsággal mindazon személyek sújthatók, akikre vonatkozóan a hatóság eljárásában kötelezettséget állapíthat meg, így az ügyfél, az eljárás egyéb részvevője, illetve bármely személy, aki a tényállás tisztázása során közreműködésre kötelezett. Az eljárási jogsértések sok esetben az anyagi jogi rendelkezések megsértésénél is nagyobb kárt képesek okozni, a hatóság jogalkalmazását nagymértékben megnehezíthetik. A jogalkotó ezért nagyfokú szabadsággal rendelkezik az egyes hatósági eljárásokhoz kapcsolódó eljárási bírságok meghatározása során.»<sup>7</sup>

Az eljárási bírság ugyanakkor járulékos jellegű. Célja nem a szankció önmagában való alkalmazása, hanem a jogszerű ügyféli magatartás kikényszerítése, ezzel szoros összefüggésben a megalapozott döntéshozatal feltételeinek megteremtése; a rendeltetése – bár a fokozatosság elve szerinti anyagi jellegű hátránnyal is sújtja az érintettet – a jogérvényesítési célzat miatt sokkal inkább ez utóbbiban érhető tetten.<sup>8</sup>

A közigazgatási eljárási szankciók jogszabályban történő meghatározása azt a célt szolgálja, hogy – mint az a tisztességes eljáráshoz és észszerű határidőhöz való jog

<sup>6</sup> 329/B/2007. AB határozat, ABH 2010, 1679.

<sup>7</sup> 3020/2017. (II.17.) AB határozat, Indokolás [18].

<sup>8</sup> Nevezett szankció a Kúria megfogalmazásában „[...] valamely eljárási kötelezettség megszegését, a felrható, az eljárás befejezését akadályozó, vagy azt célzó magatartás szankciója. Semmi köze az ügy érdemi elbírálásához, hiszen az eljárási kötelezettség teljesítése, vagy nem teljesítése, a magatartás eljárás elhúzóására való irányultság önállóan ítélendő meg, azaz nem kapcsolódik közvetlenül az ügy érdemében hozott döntéshez. Viszonylagos önállósága, elkülönültsége miatt nem oszthatja az alapjogsértést megállapító döntés jogi sorsát.” (Kúria Kfv.III.38.385/2019.).

[Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése] érvényesüléséből is levezethető – a közigazgatási eljárás során az ügyféli pozícióban lévő jogalanyok, akikkel (amelyekkel) szemben a hatóság az ügyfél által elkövetett normasértés miatt hátrányos jogkövetkezményt állapít meg, ne álljanak hosszú, bizonytalan ideig a velük szemben alkalmazható szankció fenyegetésének félelme alatt. Az adóeljárásra irányadó Air. 2. §-a szerint hogy az adóhatóság a szakszerűség, a hatékonyság és a költségtakarékosság érdekében úgy szervezi meg a tevékenységét, hogy – a tényállás tisztázására vonatkozó követelmények sérelme nélkül – *az eljárás a lehető leggyorsabban lezárható legyen*, és az adózónak, az eljárás egyéb résztvevőjének és az adóhatóságnak a legkevesebb költséget okozza (szakszerű és hatékony eljárás elve). Annak előre bocsátása mellett, hogy a jogelvek sérelme is jogszabálysértésnek minősül,<sup>9</sup> kijelenthető, hogy a tisztességes ügyintézéshez való jog egy olyan minőség, amelyet pusztán az eljárás egészének és valamennyi körülményének figyelembe vételével lehet megítélni. Az egyes alkotmányos garanciák gazdaságossági és célszerűségi okokból, vagy az eljárás egyszerűsítése kívánalmának érvényesülése címén sem mellőzhetők.<sup>10</sup> Mindez azt is jelenti, hogy a jogszabálynak megfelelő adózói eljárás kikényszerítésére irányuló szankciót olyan időpontban kell alkalmazni, amely a jogintézmény céljával is összhangban áll, figyelemmel arra, hogy a szankció a jogszerű ügyféli magatartás elérése – mint cél – okán eszközfunkciót lát el.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> Kúria Kfv.IV.37.936/2015.

<sup>10</sup> 6/1998. (III.11.) AB határozat, ABH 1998, 91, 95; 14/2002. (III.20.) AB határozat, ABH 2002, 101, 109; 31/2010. (III.25.) AB határozat, ABK 2010. március, 247, 253-254; 7/2013. (III.1.) AB határozat, Indokolás [24]; 3223/2018. (VII.2.) AB határozat, Indokolás [34]; 3303/2020. (VII.24.) AB határozat, Indokolás [50]. Az eljárás – az ügyintézés – tisztességessége tehát nem azonosítható kizárólag a jogszabályok megtartásával, bár utóbbi szükséges feltétel.

<sup>11</sup> Az eljárási bírság kiszabásának jogalapját bár – mint az majd részletezésre kerül – az ellenőrzés akadályozásának a ténye teremti meg, önmagában az, hogy a szankcionálás lehetőségét a törvény sem szubjektív, sem objektív módon nem szorítja időbeli keretek közé, nem jelenti azt, hogy az együttműködési kötelezettség kikényszerítésére az ésszerűség szempontjait figyelembe véve ne volna korlát. Az eljárási bírság célja elsősorban nem az anyagi hátrány megállapítása, sokkal inkább a jogszabálynak megfelelő állapot elérése; vagyis olyan időpontban kell élni vele, ami az eredményesség szempontjait alapul véve a szankcionálást indokolja. Konkrét esetben az adózó meghatározott eljárási cselekmény teljesítésére való felhívása (2018. június 7. napja) és az eljárási bírságot kiszabó végzés kelte (2019. január 9. napja) között több mint hét(!) hónap telt el, ami a bírságot – a hatékonyság szempontjából – aggályossá tette, és a tisztességes ügyintézéshez való jog sérelmét eredményezte, ezért az elsőfokú végzést a felettes szerv megsemmisítette. Az eljárási szankciónak tehát különösen lényeges kérdése az időszerűség követelményének garantálása. Ld. In PATYI András (sorozatszerk.): *Institutiones administrationis. A magyar közigazgatás és közigazgatási jog általános tanai. VI. kötet.* (Budapest: Dialóg Campus 2019), 200. A szankció időszerűsége nemzetközi doktrínákban is megjelenik; eszerint a kötelező szabályokkal ellentétes magatartás ellen irányuló minden közigazgatási cselekményt ésszerű időn belül kell elvégezni [ld. az Európa Tanács Miniszteri Bizottságának R (91) 1 számú ajánlása a közigazgatási szankciókról, IV. számú alapelv. Elfogadta a Miniszteri Bizottság 1991. február 13-án a Miniszteri Megbízottak 452. találkozáján.].

### III. AZ ELJÁRÁSI BÍRSÁG HATÁLYOS SZABÁLYOZÁSA

Az eljárás bírságról az Air. 34. §-a<sup>12</sup>, az 56. §-a<sup>13</sup>, a 66. §-a<sup>14</sup>, a 68. §-a<sup>15</sup> és a 69. §-a is tartalmaz rendelkezéseket, ugyanakkor okfejtésemet kifejezetten az Air. 69. § (1) bekezdésében rögzítettekre – mint az adóeljárás általános jellegű megakasztását eredményező, illetve kifejezetten célzó adózási magatartásformákra – koncentrálok.<sup>16</sup>

#### III.1. AZ ELJÁRÁS AKADÁLYOZÁSÁNAK TÉNYE MINT JOGALAP

Az Air. 69. § (1) bekezdése értelmében ha az adózó vagy az adózónak nem minősülő személy az eljárást akadályozza, eljárás bírsággal sújtható. A törvényhely (2) bekezdése kimondja, hogy ha az eljárás egyéb résztvevője a kötelezettségét önhibájából megszegi, az adóhatóság az okozott többletköltségek megtérítésére kötelezi, illetve eljárás bírsággal sújthatja. Az Air. 69. § (3) bekezdése szerint az eljárás akadályozásának minősül különösen a) a megjelenési kötelezettség elmulasztása b) a tanúvallomás jogosulatlan megtagadása c) a nyilatkozattételi kötelezettség elmulasztása vagy jogosulatlan megtagadása, valótlan tartalmú nyilatkozat megtétele d) az iratrendezési, iratpótlási kötelezettség elmulasztása.

Elsődlegesen szembeűnő, hogy a törvény szerinti mérlegelési jogkör több irányból is behatárolt. Egyrészt az adóhatóság jogosult eldönteni azt, hogy a jogszabályi feltétel – az eljárás akadályozása – bekövetkezte esetén az eléri-e azt a küszö-

<sup>12</sup> Ha az adózó nyilvánvalóan alaptalanul tesz kizárásra irányuló bejelentést, vagy ugyanabban az eljárásban ugyanazon ügyintéző ellen ismételt alaptalan bejelentést tesz, a kizárást megtagadó végzésben eljárás bírsággal sújtható [Air. 34. § (3) bekezdése].

<sup>13</sup> Ha az idézett személy a) a szabályszerű idézésnek nem tesz eleget, vagy meghallgatása előtt az eljárás helyéről engedély nélkül eltávozik, és távolmaradását előzetesen alapos okkal nem menti ki, vagy utólag megfelelően nem igazolja, vagy b) az idézésre meghallgatásra alkalmatlan állapotban jelenik meg, és ezt a körülményt nem menti ki, eljárás bírsággal sújtható [Air. 56. § (1) bekezdése].

<sup>14</sup> A kirendelt szakértő eljárás bírsággal sújtható és díja a határidő lejártát követő naptól kezdődően naponta 1%-kal csökkenthető, ha anélkül, hogy a határidő meghosszabbítása iránti igényét vagy akadályoztatását előzetesen bejelentette volna, feladatait határidőre nem teljesíti [Air. 66. § (6) bekezdése].

<sup>15</sup> Azt, aki a tárgyalás rendjét zavarja, a tárgyalás vezetője rendreutasítja, ismételt vagy súlyosabb rendzavarás esetén kiutasíthatja, és eljárás bírsággal sújthatja [Air. 68. § (4) bekezdése].

<sup>16</sup> Az adóhatóság által foganatosítandó végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény (a továbbiakban: Avt.) alapján az eljárás minden résztvevője, természetes személy esetén 200 000 Ft-ig, jogi személy és egyéb szervezet esetén 500 000 Ft-ig terjedő eljárás bírsággal sújtható, ha a végrehajtási eljárást a megjelenési kötelezettség elmulasztásával, az együttműködési kötelezettség megsértésével vagy más módon akadályozza [Avt. 22. § (1) bekezdése]. Azzal szemben, aki a jogsértést ismételt követi el, a kiszabható eljárás bírság összege természetes személy esetén 500 000 Ft-ig, jogi személy és egyéb szervezet esetén 1 000 000 Ft-ig terjedhet [Avt. 22. § (2) bekezdése]. Ezen szankció tehát az adóvégrehajtásban szintén megjelenik; a témát mégis kifejezetten az adóellenőrzéssel összefüggésben vizsgálom. A miérte az a válaszom, hogy az adóvégrehajtás során az együttműködési magatartás kikényszerítésére sokkal inkább az egyes kényszer-cselekmények jelentenek erős fegyvert az adóvégrehajtók kezében.

böt, amely maga után vonja a szankcionálást; tekintettel arra, hogy az Air. ebben az esetben sem teszi kötelezővé az eljárási bírság kiszabását, vagyis ebben a körben az adóhatóság szabad mozgástérrel rendelkezik, hogy a jogszabályoknak megfelelő állapot elérése érdekében bírságot-e, avagy sem. Másrészt a joghátrány alkalmazása vonatkozásában nem kritérium, hogy a bírság kiszabására csak célzott és szándékos mulasztás esetén kerülhet sor, az ellenőrzés akadályozásának ténye megállapítható akkor is, ha az akadályozás – mint eredmény – az érintett gondatlan magatartására vezethető vissza. Jóllehet a törvény sem határozza meg tételesen azon magatartásformákat, melyeknek okán az ellenőrzés akadályozása miatt szankció kiszabására kerülhet sor, ugyanakkor a szankciókiszabást megalapozó tény – vagyis az ellenőrzési folyamatban bekövetkezett akadályt – az adóhatóságnak kell bizonyítania. Ez feltételezi, hogy a szankcionáló végzés indoklásából megállapíthatónak kell lennie annak, hogy ki és milyen jogcímen volt az együttműködés kötelezettje, az mire terjedt ki, a kötelezett mely magatartásával, továbbá milyen mértékben akadályozta az ellenőrzést.

A bírósági joggyakorlat értelmében az ellenőrzés akadályozásának minősül minden magatartás, amely az eljárás adóhatóság által történő lefolytatását indokolatlanul késlelteti és elhúzza.<sup>17</sup> Az adózóknak az ellenőrzés eredményes lefolytatásához szükséges együttműködő magatartása, illetve kötelezettsége – mint arra már utaltam – több szegmensből tevődik össze. Példának okán az iratok bemutatására és átadására vonatkozó adózoói kötelezettség [Art. 78. § (2) bekezdése] független a revízió előtti megjelenéstől, a nyilatkozattétel saját ügyben történő megtagadása [Air. 59. § (1) bekezdése] pedig idézés esetén nem mentesít a személyes megjelenési kötelezettség [Air. 56. §-a] teljesítése alól.<sup>18</sup> Az Air. 69. § (3) bekezdése a „különösen” szó használatával utal arra, hogy a felsorolás exemplifikatív jellegű – a felsoroltakon túlmenően más magatartás is eredményezheti az eljárás akadályozását –, ugyanakkor vélelmet jelent a körben, hogy az ott felsoroltak szükségképp eljárási akadályt jelentenek.<sup>19</sup>

<sup>17</sup> Legfelsőbb Bíróság (Kúria) Kfv.V.35.524/2009., Kfv.V.35.322/2010., Kfv.I.35.065/2011., Kfv.I.35.571/2012. Amennyiben adózó az adóhatóság felhívására nem bocsátja rendelkezésre az iratait, abban az esetben az eljárási bírság kiszabásának a joga fennáll (Kúria Kfv.I.35.040/2021.).

<sup>18</sup> Kúria Kfv.V.35.104/2013/6. Az adózó az adóeljárás során minden jogilag megengedett eszközzel – idézésre történő távolmaradás kimentése, az adóhatóság előtti meg nem jelenés, elfogultsági kifogás előterjesztése – akadályozhatja az adóhatóság munkáját, ellenben az együttműködés hiányából eredő hátrányt is ő viseli [Kúria Kfv.I.35.796/2015.]. Az adózoói kötelezettségek katalógusában még említést érdemel a nyilatkozattétel más adózó ügyében [Air. 60. § (1)–(3) bekezdései], az „általános” együttműködési kötelezettség [Air. 98. § (1) bekezdése], az iratátadási kötelezettség [Air. 98. § (2) bekezdése] az iratok adóhatósági felhívásra történő rendezése [Air. 104. §-a] és az iratok fordításának átadása [Air. 105. §-a].

<sup>19</sup> Az *eiusdem generis* szabály alapján egy exemplifikatív felsorolásnál a jogi norma tárgyi hatálya alá tartozó esetek köre a felsorolásban tételesen szerepeltetett tényállási elemeken túlmenően nem bármilyen tényállási elemmel, hanem csupán olyanokkal bővíthető, amelyek a releváns jellemzőikben is hasonlóak a már megjelölt tényállási elemekhez. Ld. 3188/2017. (VII.21.) AB határozat, Indokolás [19] és POKOL Béla: „A jog szövegrétegének határai a jogértelmezésben” *Jogtudományi Közöny* 2014. 137. „Téves, vagy az ügy érdemével össze nem függő mérlegelési szempont alkalmazása esetén a mérlegelés jogsértőnek minősülhet.” (Kúria Kfv.III.35.751/2015).

Az adózói felróható magatartás és az ellenőrzés ezzel összefüggő elhúzóadásának kérdéskörével – közvetve – az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) is foglalkozott. Az ügyben irányadó tényállás szerint adózó 2011. szeptember hónapra az áfabevallásában jelentős összegű visszatérítést kért az adóhatóságtól, mely a kérelem teljesítése előtt adóellenőrzést végzett az adózónál. Az adóhatóság több alkalommal kérte a Kft.-t iratok pótlására és adatok átadására, melyet az adózó késedelmesen teljesített, ezért az adóhatóság három alkalommal is szankcionálta.<sup>20</sup> 2013. november 13. napján az adóhatóság jelentős pénzüsszeget utalt a Kft.-nek adóvisszatérítés címén, ellenben a késedelmi kamat fizetését célzó adózói kérelmet elutasította. A döntést – melyet a felettes szerv is jogszerűnek ítélt – az elsőfokú adóhatóság azzal indokolta, hogy az eljárás elhúzóadásához adózó az iratátadási kötelezettsége többszöri, lényegében folyamatos megsértésével maga is hozzájárult, és mivel a kiutalás határidőben – a régi Art. 37. §-ában előírt 45 napon belüli – történő teljesítésének elmaradását az iratátadás hiánya okozta, késedelmi kamatra az adózó nem jogosult. A másodfokú határozat elleni keresetében adózó azzal érvelt, hogy az eljárás elhúzóadása nem az adóhatóság által kért iratok kései rendelkezésre bocsátásához, hanem az ellenőrzés cselekményeihez kapcsolódott; másrészt az adatszolgáltatások teljesítésére az iratok terjedelmére tekintet nélkül csak három munkanapot kapott. Az elsőfokú bíróság kiemelte, hogy az EUB döntései értelmében a tagállamoknak biztosítani kell, hogy a visszatérítés – anélkül, hogy az adóalany számára pénzügyi kockázatot hordozzon – észszerű időn belül történjen meg; az utóbbi határidő elmulasztása esetén az adózó késedelmi kamatra jogosult. Ellenben – amellett, hogy az elsőfokú bíróság arra az álláspontra jutott, hogy az ellenőrzés elhúzóadása valóban nem elsődlegesen a kft. magatartására vezethető vissza – az EUB gyakorlata nem tartalmaz útmutatást az adóhatóság által kiszabott szankciók olyan következményeire vonatkozóan, mint amelyekről az alapügyben szó van, mely – az arányosság sérelme mellett – azt eredményezi, hogy az adóhatóság az adózói kötelezettség elmulasztása miatti szankcionálással visszaélve korlátlan ideig folytathatja a revíziót anélkül, hogy késedelmi kamatok fizetésére volna köteles. Az EUB elvi élel deklaráta, hogy a visszatérítésnek észszerű határidőn belül kell megtörténnie. A határidő az ellenőrzés lefolytatása céljából meghosszabbítható, ha nem minősül észszerűtlennek, és nem haladja meg az adóvizsgálathoz szükséges mértéket. Bár nem fogadható el olyan helyzet, amelyben az adózó, aki megtagadta a hatósággal való együttműködést, akadályozta a vizsgálatot, és magatartásával az adóvisszatérítés késedelmét idézte elő, e késedelem miatt késedelmi kamatfizetést követelhessen, az adósemlegesség elvével nem összeegyeztethető azon nemzeti szabályozás vagy gyakorlat sem, mely szerint az a körülmény, hogy az adóalanyra a mulasztása miatt szankciót szabtak ki az adóvizsgálat során, módot ad az adóhatóság számára, hogy az eljárása időtartamát a mulasztással nem indokolt ideig meghosszabbítsa anélkül, hogy késedelmi kamat fizetésére volna köteles. Annak meg-

<sup>20</sup> Jóllehet a szankció az *adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.)* szerinti mulasztási bírság volt, az ügy következtetései – *mutatis mutandis* – irányadóak a jelenleg hatályos Air. alapján kiszabható eljárási bírságra is.

határozásához, hogy jár-e késedelmi kamat, és milyen időponttól áll fenn az arra való jogosultság, értékelni kell, hogy az adóvizsgálat időtartamának – ideértve az elhúzódat is – mely része tudható be az adózó magatartásának.<sup>21</sup>

### III.2. AZ ELJÁRÁSI BÍRSÁG ÖSSZEGE

Az Air. 69. § (4) bekezdése alapján az eljárási bírság legkisebb összege esetenként 10 000 Ft, legmagasabb összege természetes személy esetén 500 000 Ft, nem természetes személy esetén 1 000 000 Ft.

Nem vitatott, hogy az adóhatóságnak a szankcionálási gyakorlatát úgy kell kialakítania, hogy az biztosítsa az eljárás transzparens jellegét, a bírságolási folyamatból a szubjektív elemek kizárását, az egységesség érvényesülését, ahogy megkerülhetetlen az is, hogy az adóalanyokat a jogszabályok rendelkezéseinek betartására ösztönözze. Alapvető elvárás a bírság kiszabásakor, hogy az adózó javára, illetőleg terhére értékelhető körülményeket minden adózó esetében azonos súllyal vegyék figyelembe,<sup>22</sup> és ez legyen tetten érhető a szankció összegszerűségében is.<sup>23</sup> Az eljárási bírság jogintézményénél a törvényalkotó azt a megoldást választja, hogy meghatározza annak minimum és maximum értékeit; ezen tartományon belül az adóhatóságra bizza a bírságösszeg meghatározását, és ezen keretek között van lehetőség a szankció egyediesítésére.<sup>24</sup> Amikor a jogalkotó az alkalmazható szank-

<sup>21</sup> C-254/16. számú (Glencore Agriculture Hungary Kft. és Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága) ügy. [eur-lex.europa.eu/legal-content/hu/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0254](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/hu/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0254).

<sup>22</sup> Ezen kettősség sajátos. Egyrésztől ugyanis az adóhatóság minden ügyben jóhiszeműen, megkülönböztetés nélkül, a jogszabályoknak megfelelően köteles eljárni és intézkedni [Air. 3. §-a, megkülönböztetés és „részhajlás” tilalma]. Másrészt az adóhatóság az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékeli, döntését valósághű tényállásra alapozza [Air. 4. §-a, egyedi elbírálás elve]. Az objektív összemérésen túl tehát a bírságolás során szerepet kapnak az ügy egyedi körülményei is. A közigazgatási hatóság mérlegelési jogkörének gyakorlása során az általános közigazgatási irányelveket következetesen alkalmazza, szem előtt tartva ezzel egyidejűleg az adott ügy konkrét körülményeit. [Ld. az Európa Tanács Miniszteri Bizottságának (80) 2. számú ajánlása a közigazgatási hatóságok mérlegelési jogkörének gyakorlásáról, 6. számú alapelv. Elfogadta a Miniszteri Bizottság 1980. március 11-én a Miniszteri Megbizottak 316. találkozásán.]

<sup>23</sup> Az Alkotmánybíróság az anyagi szankciók (közigazgatási bírságok) kapcsán több ízben foglalkozott az arányosság [772/B/1990. AB határozat, ABH 1991, 519, 521; 309/B/2007. AB határozat, ABH 2008, 2670, 2674] és a kellő differenciálás kérdéskörével [33/2002. AB határozat, ABH 2002, 173, 180-183; 498/D/2000. AB határozat, ABH 2003, 1202, 1206], illetve azzal is, hogy a „bírságplafon” hiánya [1133/B/1998. AB határozat, ABH 2005, 843, 858, 864] alkotmányellenesnek minősül-e. A döntések következtetéseként ha a szankciórendszer normatív szinten differenciált, lehetővé teszi a jogalkalmazónak a jogsértés súlyához és következményeihez igazodó, arányos joghátrány alkalmazását, illetőleg az elérni kívánt céllal való relációjában a bírságösszeg nem szélsőségesen nagy, akkor az alkotmányosnak minősíthető és nem teszi aggályossá a szabályozást az sem, ha a szankció mértéke nem igazodik a kötelezett vagyoni-jövedelmi viszonyaihoz.

<sup>24</sup> A közigazgatási jogban a mérlegelési jog gyakorlásának egyik formája, hogy valamely szankció megállapításánál számszerűsített intervallumokat határoznak meg, amely kereteken belül áll fenn a jogalkalmazó döntéshozatali jogosultsága. Az adóhatóság által gyakorolható méltányosság alapvetően két területen: a fizetési kedvezményre irányuló eljárások és az egyes szankciók megállapítása alkalmával érvényesül. Ld. ERDŐS ÉVA – KECSKEMÉTI ÁGNES: „A mérlegelési jog sajátosságai a

ció mértékét keretjelleggel határozza meg, a mérlegelés körében először a jogszabálysértő magatartás az, ami értékelendő, a jogellenes cselekmény súlyának – azaz lehetséges, avagy beállt következményeinek – a mérlegelése után következhet az egyéniesítés, a szubjektív felróhatóság méltányosság keretében történő értékelése.<sup>25</sup> Hangsúlyozni kell ellenben azt is, hogy önmagában az a körülmény, hogy az adózó az adózási érdeksérelemhez mérten a kiszabott szankciót eltúlzottnak tartja, önmagában még nem vezethet a végzés<sup>26</sup> jogszabálysértő voltához.<sup>27</sup> A közigazgatási hatóság által elvégzett szankcionálás körében a bírság összegének felülmérlegelését a bíróság akkor végezheti el, ha a hatóság mérlegelési tevékenysége jogszabálysértőnek minősül; a hatóság által már mérlegelt tények és körülmények újbóli felülrértékelésére nincsen mód.<sup>28</sup>

### III.3. AZ ELJÁRÁSI BÍRSÁG KISZABÁSA SORÁN ÉRTÉKELHETŐ KÖRÜLMÉNYEK

Az Air. 69. § (5) bekezdése értelmében az eljárás bírság kiszabásánál az adóhatóság figyelembe veszi a) a jogellenes magatartás súlyát b) az eljárás bírságnak ugyanabban az eljárásban történő ismételt kiszabása esetén az előző bírságolások számát és mértékét.<sup>29</sup>

A bírságkiszabás során az adóhatóság feladata a jogsértés személyi és tárgyi körülményeinek feltárásával a jogsértés súlyának meghatározása; csak az arányos szankció lehet ugyanis jogszerű. A szankcionálás jogalapja szempontjából az adóhatóságnak a releváns tényállási elemeken túlmenően olyan körülményeket is fel kell tárnia, valamint azokat azonosítani és értékelni kell, melyek a jogsértőhöz kötődnek (felróhatóság, első vagy sokadik jogsértés, a jogsértésben vállalt szerep stb.) és külön meg kell jelölni, hogy a jogsértés súlya körében mely körülményeket (jogsére-

jogalkalmazói gyakorlat tükrében” *Publicationes Universitatis Miskolcensis Sectio Juridica et Politica* Tomus XXXII. (2014) 147–162.

<sup>25</sup> Ld. Art. 237–238. §-ának indokolása.

<sup>26</sup> Az eljárás bírságot az adóhatóság végzéssel szabja ki, mellyel szemben önálló fellebbezésnek van helye [Air. 122. § (3) bekezdésének g) pontja].

<sup>27</sup> Legfelsőbb Bíróság (Kúria) Kfv.VI.39.116/2010., Kfv.VI.37.607/2016. Az Alkotmánybíróság kikristályosodott gyakorlata szerint sem a jogállamiság alapelve, sem a tisztességes eljáráshoz való alapjog nem teremthet alapot arra, hogy nevezett szerv a bírósági szervezet felett álló negyedfokú, ún. „szuperbírság” szerepébe lépjen, és hagyományos jogorvoslati fórumként járjon el. Az iura novit curia elvnek megfelelően a jogszabályok tényállásra szubszumálása és interpretálása rendes bírósági hatáskör [3120/2012. (VII.26.) AB határozat, Indokolás [21]; 3021/2017. (II.17.) AB határozat, Indokolás [44]; 3424/2021. (X.15.) AB végzés, Indokolás [10]]. „Az eljáró bíróság által elfogadott jogértelmezés és a bizonyítékok mérlegelésének felülvizsgálatától pedig az Alkotmánybíróság mindaddig tartózkodik, amíg a jogértelmezés pontosan körülírt, Alaptörvényben védelt jogot nem sért” [3045/2018. (II.13.) AB végzés, Indokolás [11]].

<sup>28</sup> Kúria Kfv.III.37.083/2016.; Kfv.III.37.599/2017.

<sup>29</sup> Az adójogi szabályok tehát a szankcionálásnál értékelhető szempontokat az általános közigazgatási rendtartáshoz viszonyítva is szűkebb keretek közé terelik. Az Ákr. 77. § (3) bekezdésének b) pontja szerint ugyanis – amennyiben rendelkezésre állnak erre vonatkozó adatok – az eljárás bírság kiszabásánál a hatóság figyelembe veszi az érintett vagyoni helyzetét és jövedelmi viszonyait is.

lem száma, időtartama, megsértett jogi norma jellege, annak kihatása stb.) és milyen körben, valamint súllyal értékel (súlyosbító-enyhítő-közömbös jelleg, ennek csekély-súlyos foka).<sup>30</sup> Nem elegendő pusztán a jogsértés megtörténtét igazoló bizonyítékok alapján megállapított tényekre utalás, mivel az nem minősül indokolt és utóbb ellenőrizhető értékelésnek. A megfelelő – akár a jogalap, akár a szankció alkalmazása kapcsán megvalósuló – tényállás tisztázás elengedhetetlen a bírsághoz; jogszerű, egyszersmind megalapozott döntés csak valóságghú tényállásra alapítható.

Mindezekre tekintettel szükséges néhány szóban foglalkozni az adóhatóságot terhelő indokolási kötelezettséggel is. Az indokolási kötelezettséget egyrészt az Air. is kifejezetten előírja<sup>31</sup>, másrészt az indokolt hatósági döntéshez való jogot az Alaptörvény is alkotmányos rangon kezeli. Bár az Alkotmánybíróságnak az indokolási kötelezettség alapjogi kívánalmi tekintetében hozott 7/2013. (III.1.) AB határozata ezen standardokat<sup>32</sup> ítélezési aspektusból vizsgálta, a kritériumok irányadóak a hatósági döntésekre is. Mivel a *közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.)* alapján a közigazgatási perben eljáró bíróság a hatóság által meghozott – és indokolt – döntéseket von kontroll alá, a bizonyítékok értékelése esetén az ítéleti indokolásnak is ki kell térnie a közigazgatási döntés indokaira, illetőleg – szükség esetén – azok cáfolatára.

Elsődlegesen kijelenthető, hogy az indokolás mércéjének tartalma és terjedelme mindenkor az adott jogvita jellegéhez, a vonatkozó eljárásjogi szabályokhoz és az ügy egyedi körülményeihez – az előadott konkrét kérelmek, észrevételek, illetve a válaszokat igénylő kérdések érdeméhez – kell igazodnia. E tekintetben a dön-

<sup>30</sup> Természetesen ez nem azt jelenti, hogy az adóhatóságnak „jegyzék” jelleggel tételesen kellene beárznia az egyes bírságkiszabási szempontokat, majd azokat kumulálva kellene megállapítania a bírság összegét, ha annak alkalmazása mellett dönt. Ellenben a döntésből ki kell derülnie annak az okfolyamatnak és mérlegelési metodikának, ami alapján az adóhatóság a kérdéses szankciót – mind jogalap, mind összszerszerűség tekintetében – helytállónak találta. Ld. PFEFFER Zsolt: „Mérlegelés az adóigazgatási eljárásban” *Pro Futuro* 2018/1. 122.

<sup>31</sup> Az Air. 73. § (1) bekezdésének c) pontja szerint a döntés tartalmazza a megállapított tényállásra és az annak alapjául elfogadott bizonyítékokra, az adózó által felajánlott és mellőzött bizonyítékokra, a mérlegelés és a döntés indokaira, az ügyintézési határidő leteltének napjára, továbbá a döntést megalapozó, valamint a hatóság hatáskörét és illetékességét megállapító jogszabályhelyek megjelölésére is kiterjedő indokolást.

<sup>32</sup> Kiindulópontként az Emberi Jogok Európai Egyezményének 6. cikke 1. pontjában foglalt tisztességes eljáráshoz (tárgyaláshoz) való jog szolgált. A taláros testület az indokolt döntéshez való jogot – mint az előbbi részjogosítványa – vonta elemzés alá; figyelemmel arra, hogy a hazai alkotmányos védelem szintje nem lehet alacsonyabb az Emberi Jogok Európai Bírósága által az adott jog vonatkozásában biztosított jogvédelemnél [61/2011. (VII.13.) AB határozat, ABH 2011, 291, 321; 22/2013. (VII.19.) AB határozat, Indokolás [16]; 3027/2018. (II.6.) AB határozat, Indokolás [15]]. Az indokolási kötelezettség vonatkozásában ld. Kovács András György: „A bírói döntések karakterisztikája komplex problémák esetén, az ítéleti indokolás meggyőző erejének egyes kérdései” *Állam- és Jogtudomány* 2006/2. 269–289.; DEÁK Beáta: „A tisztességes eljáráshoz való jog és annak védelme az Európai Unió Alapjogi Chartájában” *Európai Jog* 2015/3. 21–28.; RAVASZ László: „Bírói függetlenség és a tisztességes eljáráshoz való jog” *Debreceni Jogi Műhely* 2015/3–4. 58–85., <https://doi.org/10.24169/djm/2015/3-4/6>; illetőleg BENCZE Máttyás – Kovács Ágnes: „Nem foghat helyt». Az Alkotmánybíróság az indokolási kötelezettség teljesítéséről” *MTA Law Working Papers* 2018/10. Budapest, 2018, [www.jog.tk.hu/mtalup/nem-foghat-helyt-az-alkotmanybirosag-az-indokolasi-kotelezettseg-teljesiteserol](http://www.jog.tk.hu/mtalup/nem-foghat-helyt-az-alkotmanybirosag-az-indokolasi-kotelezettseg-teljesiteserol).

*tés indokolása a tisztességes ügyintézéshez való jog* – bár külön nevesített – *rész-elemeként is értelmezendő*. A tisztességesség követelménye azt az elvárást jelenti, hogy az ügy lényegi részeire vonatkozó elemeket a döntéshozatalkor meg kell vizsgálni, továbbá az értékelésről a döntésben – az ügy szempontjából releváns körben – számot kell adni.<sup>33</sup> Fokozottan igaz fenti kijelentés a mérlegelési jogkörben hozott döntések esetében; sarkítva nem is annyira a szankció összege, hanem a „miért annyi”-ja lesz hangsúlyos.<sup>34</sup>

Másodsorban megállapítható, hogy az Air. 69. § (5) bekezdése taxatív felsorolást adja azon tényeknek, körülményeknek, melyeket az adóhatóságnak az eljárási bírság kiszabásánál figyelembe kell vennie. Ez viszont azt is jelenti, hogy a joghelyben meghatározott tényeken és körülményeken túlmenően az adóhatóság egyebet nem vonhat az értékelési körbe; minősítést – függetlenül az általa feltártak tény-

<sup>33</sup> 7/2013. (III.1.) AB határozat, Indokolás [34]; 30/2014. (IX.30.) AB határozat, Indokolás [85]; 3107/2016. (V.24.) AB végzés, Indokolás [38]; 3290/2021. (VII.7.) AB végzés, Indokolás [39].

<sup>34</sup> Álláspontom vitára adhat okot a *tisztességes bírósági eljáráshoz való jog* [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése] és a *tisztességesség hatósági eljáráshoz (tisztességes ügyintézéshez) való jog* [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése] közötti különbözőségek okán, hiszen egyrészt a két jog – az eljárások sajátosságai miatt – nem feleltethető meg maradéktalanul egymásnak [ld. 3223/2018. (VII.2.) AB határozat, Indokolás [35]; 3311/2018. (X. 16.) AB határozat, Indokolás [29]; 28/2019. (XI.4.) AB határozat, Indokolás [74]], másrészt az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés második mondata szerint „A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.”, vagyis az indokolás anyagi jognak való megfelelőségét, nem az alapjogi relevanciát emeli ki [ld. 5/2019. (III.11.) AB határozat. Ezen döntésében a taláros testület azt a jogi megközelítést helyezte a középpontba, hogy az indokolási kötelezettség kapcsán a törvénytől – az ügyben az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CXL. törvénytől – eltérő rendelkezést jogszabály nem tartalmazhat, kizárólag kiegészítő jellegű, annak összhangban kell állnia az eljárási törvénnyel, az Alaptörvény XXIV. cikkéből fakadóan törvényi szinten kell e szabályokat kodifikálni.]. Vagyis az indokolásnak elsődlegesen az azt előíró anyagi (eljárási) jogszabály szerint támasztott kritériumokat kell kimerítenie. Más ügyben az Alkotmánybíróság hangsúlyozta, hogy „a bizonyítékok mérlegelésénél adott esetben egy konkrét ok, vagy körülmény ítéleti indokolásban való megjelenésének hiánya önmagában nem szükségesképpen eredményez alaptörvény-ellenességet, és – mivel eljárása során az Alkotmánybíróság előtt mércéül kizárólag az Alaptörvény áll –, csak alapos alkotmányjogi mérlegelés után dönthető el, hogy az ítélet indokolásával kapcsolatos esetleges jogszabálysértés alaptörvény-ellenességhez vezetett-e. Az indítványozó által támadott ítélet indokolása a per tárgyát, azaz a közigazgatási határozat jogszerűségét illetően – egyebek mellett –, megállapítja, hogy „a közigazgatási szerv a csatolt iratok és a felperesi nyilatkozatok értékelését elvégezte, azokból érdemben helytálló következtetést vont le [...]”. Az Alaptörvényből az indokolt bírói döntéshez való jog kapcsán sem vezethető le, ezért alkotmányossági szempontból sem kifogásolható az, ha a bíróság – egyetértve a hatósági határozatban foglaltakkal –, nem ismétli meg a hatóság bizonyítási cselekményeit, beleértve a hatóság által már mérlegelt bizonyítékok újramérlegelését is, illetve a bíróság által helyesnek tartott hatósági indokolást.” [3115/2016. (VI.21.) AB határozat, Indokolás [48]–[49]. Ellenben az ítéleti indokolásnak ekkor is tartalmaznia kell a jogszabályok összevetését a tényállással és a jogi levezetést is, melyből a bíróság álláspontja megállapítható [Kúria Kfv.V.35.515/2018., Kfv.I.35.019/2021.]]. Amennyiben tehát a bíróság bizonyos részeket a közigazgatási határozatból a saját indokolásához felhasznál, azzal egyszersmind azt is elismeri, hogy az előbbi indokolása kellő mélységű, vagyis az indokolás mércéje azoknak a követelményeknek is megfelel, amelyek az indokolt bírói döntéshez való jog – ezzel összefüggésben pedig az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében előírt tisztességes bírósági eljáráshoz való jog – kapcsán is irányadóak. Mindemiatt álláspontom változatlan abban a körben, hogy a közigazgatási döntések indokolása tekintetében az indokolás törvényességének mércéjén túlmenően alapjogi szempontok érvényre juttatása is vizsgálendő.

állásbeli rögzítésén túlmenően – más vonatkozásban már nem is végezhet, az ott lefektetett szempontokhoz kötve van, azokon túl nem terjeszkedhet. Példának okán a szankcionálás jogalapjaként szolgáló elkövetési magatartás nem lehet ugyanezen magatartásnak egyben az adózó terhére értékelt körülménye; a bírság jogalapját képező tény, körülményt – a kétszeres értékelés generális eljárásjogi tilalma miatt – a szankció kiszabása során figyelembe venni lehet.<sup>35</sup> Nem egyenértékű ezen mérlegelés a már említett mulasztási bírságra vonatkozó rendelkezésekkel sem; az Art. 237. § (1) bekezdése szerint a mulasztási bírság kiszabásánál az adóhatóság az adózó javára vagy terhére értékeli a) az adózó adózási gyakorlatát, általános jogkövetési hajlandóságát b) az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát, időtartamát, továbbá c) azt, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, foglalkoztatottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körülményekkel járt-e el. Ezek a szempontok azonban tartalmilag nem azonosíthatók az eljárási bírság alkalmazásakor értékelhető tényekkel, körülményekkel. Utóbbi szankció kiszabása alkalmával a jogalkalmazó mozgástere jóval szűkebb az egyéb joghátrányoknál. Jogsértő a mérlegelés, ha olyan szempontot értékelt a hatóság, amely a mérlegelésnél nem vehető figyelembe; a bíróságnak felülmérlegelési lehetősége nincsen, azzal a közigazgatási hatóság hatáskörét vonná el. Ez esetben új eljárás lefolytatásának van helye.<sup>36</sup>

#### III.4. A BÍRÓSÁGI FELÜLVIZSGÁLAT

Ezen pontban a mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozatok felülvizsgálatáról szóló 2/2015. (XI.23.) KMK véleménnyel (a továbbiakban: KMK vélemény) foglalkozom egy gondolat erejéig. Jóllehet a KMK vélemény még a *polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény* (a továbbiakban: régi Pp.)<sup>37</sup> hatálya alatt született, az abban lefektetett elvek a hatályos perrendtartás kapcsán is irányadónak tekinthetők.

<sup>35</sup> Ennek az ellenkezője is igaz. Az Air. 69. § (5) bekezdésének b) pontja nem jelenti szükségképp azt, hogy az adott eljárásban történő korábbi szankcionálás hiánya enyhítő körülményként, adózó javára volna figyelembe vehető.

<sup>36</sup> Kúria Kfv.I.35.374/2019., Kúria Kfv.III.37.188/2021. Ezzel párhuzamosan a jogalkalmazói tevékenység terjedelme a jogorvoslati piramis magasabb fokain már egyrészt beszűkül, másrészt a tételes joggal szemben teret kapnak az alapjogi szempontokra kiterjedő értelmezések. Ld. BALOGH Zsolt: „Alkotmányossági kérdések a Kúrián” in BARTÓK Flóra et al. (szerk.): *Tanulmánykötet a Kúria Közigazgatási Szakágában 2019-ben ítélkező bírák tollából*. (Kúria 2019) 22–30., [https://kuria-birosag.hu/sites/default/files/bovitett\\_oldal/kuria\\_konyu\\_1204.pdf](https://kuria-birosag.hu/sites/default/files/bovitett_oldal/kuria_konyu_1204.pdf); KÖBLÖS Adél: „Bírói jogalkalmazás alkotmányossági vizsgálata az Alkotmánybíróság döntéseinek tükrében – szemezgetések” in NYAKAS Györgyi et al. (szerk.): *OPUSCULA CIVILIA = A Magánjogi Kutatóműhely fogyasztóvédelmi vonatkozású tanulmányai* (Budapest: Nemzeti Közszolgálati Egyetem Államtudományi és Közigazgatási Kar 2020) 1–19.

<sup>37</sup> A régi Pp. 339/B. §-a szerint a mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozat akkor tekintendő jogszerűnek, ha a közigazgatási szerv a tényállást kellő mértékben feltárta, az eljárási szabályokat betartotta, a mérlegelés szempontjai megállapíthatóak, és a határozat indokolásából a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége kitűnik.

A KMK véleményben foglaltak alapján a mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálatának célja a támadott határozat törvényességének elbírálása. Amennyiben a jogszabály a mérlegelési tevékenységhez kritériumokat határoz meg, a hatósági határozat törvényességének alapja ezek vizsgálata. Ha a bíróság azt állapítja meg, hogy a mérlegeléshez szükséges feltételeket a hatóság nem vizsgálta, a szükséges bizonyítást nem végezte el, akkor a mérlegelési tevékenység közvetlen vizsgálata eleve szükségtelen. Mérlegelési szempontoknak pedig mindazon körülmények tekinthetők, amelyeket a hatóságnak az érdemi mérlegelés során kötelezően figyelembe kell vennie; ezek vizsgálatának elmulasztása ugyancsak a határozat megalapozatlanságát eredményezi. Téves – avagy az ügy érdemével össze nem függő – mérlegelési szempont alkalmazása esetén a mérlegelés jogszabálysértőnek minősülhet. Ha a bírósági felülvizsgálat eredményeként a jogsértés terjedelme vagy jogalapja változik, módosulhat az azzal összefüggésben – mérlegelési jogkörben – alkalmazott bírság összege is.

A hatályos Kp. 85. § (5) bekezdése szerint mérlegelési jogkörben megvalósított közigazgatási cselekmény jogszerűsége körében a bíróság azt is vizsgálja, hogy a közigazgatási szerv hatáskörét a mérlegelésre való felhatalmazásának keretei között gyakorolta-e, a mérlegelés szempontjai és azok okszerűsége a közigazgatási cselekményt tartalmazó iratból megállapíthatóak-e. Ennek eredője az, hogy:

„A mérlegelési jogkörben hozott döntéseknél nem indokolt a közigazgatási bíróság széles körű beavatkozásának megengedése, mert a bíróság indokolatlanul korlátozhatná a hatóság jogalkotó által biztosított döntési szabadságát, ha korlátlanul újrapaszthatna a lehetőségek között, és másik intézkedésre cserélhetné le a hatóság által kiválasztottat. A bírósági felülvizsgálat tiszteletben tartja a hatóság döntési szabadságát és a mérlegelési döntés megalapozottsága tekintetében lefolytatott vizsgálat is szűkebb terjedelmű.”<sup>38</sup>

Ez röviden azt jelenti, hogy a bíróságnak vizsgálnia kell egyrészt azt, hogy a közigazgatási szerv az adott ügyben egyáltalán rendelkezett-e mérlegelési jogkörrel, a mérlegelésre vonatkozó törvényi kereteket megtartotta-e, a bírság kiszabásánál kijelölt vizsgálati szempontokat figyelembe vette-e, azokat kellő súllyal értékelte-e, továbbá nem vont-e az általa mérlegelt szempontok körébe olyan körülményt, amelyet a jogszabály eleve nem enged értékelni.<sup>39</sup>

<sup>38</sup> Ld. „Az ítéleti bizonyosság elméleti és gyakorlati kérdései” vizsgálati tárgykörben a Kúrián felállított joggyakorlat-elemző csoport által készített összefoglaló véleményt. 141. o. [www.kuria-birosag.hu/sites/default/files/joggyak/osszefogl\\_velemeny\\_iteleti\\_bizonyossag.pdf](http://www.kuria-birosag.hu/sites/default/files/joggyak/osszefogl_velemeny_iteleti_bizonyossag.pdf) (kuria-birosag.hu).

<sup>39</sup> Eltérően alakulnak a bírságkiszabás szempontjai az eljárás bírság, a mulasztási bírság és az adó bírság esetén. Az Art. 219. § (2) bekezdése értelmében az adó bírság mérséklésénél vagy a kiszabás mellőzésénél az ügy összes körülményét mérlegelni kell, különösen az adóhiány nagyságát, keletkezésének körülményeit, az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát, illetve azt, hogy a körülményekből megállapíthatóan az adózó, illetve intézkedő képviselője, foglalkoztatottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körülményekkel járt el. Az „eset összes körülményei” kifejezés az ezt követő exemplifikatív fel-

A joggyakorlat e körben kellőképpen megszilárdult, ennek értelmezésével a Kúria is többször foglalkozott:

„A bíróság a mérlegelési jogkörhöz kapcsolódóan kizárólag a Pp. 339/B. §-ában felsorolt szempontok alapján, erre irányuló kereseti kérelem esetén dönthet az ilyen hatósági döntés jogszerűségéről, függetlenül attól, hogy a bíróság a felülvizsgálandó határozatot megváltoztathatja-e. A közigazgatási döntésben megnyilvánuló mérlegelés törvényességi felülvizsgálata és a közigazgatási mérlegelés meg nem engedett bírósági felülmérlegelésének elhatárolása leginkább úgy lehetséges, ha előbbit a Pp. 339/B. §-ában is nevesített okszerűség, utóbbit a célszerűség mércéjével jellemezzük. Még a célszerűségi vizsgálat korlátlan lehetőséget ad egyik okszerű mérlegelésről egy másikra áttérni, addig a tisztán okszerűségi (törvényességi) vizsgálat esetén erre nincsen lehetőség; a bíróság tehát *nem dönthet azon az alapon, hogy létezik vagy létezhet a közigazgatási szerv mérlegelésénél még okszerűbb mérlegelés is*, mert utóbbi önmagában alkalmatlan annak logikailag belátható alátámasztására, hogy maga a közigazgatási mérlegelés is okszerűtlen. A mérlegelési jogkörben hozott határozat csak abban az esetben jogszerű, ha – figyelembe véve a felülmérlegelés tilalmára vonatkozó hatásköri megfontolásokat – a Pp. 339/B. § valamennyi feltételének együttesen megfelel. A tényállásnak a mérlegelési jogkör szempontjából kell kellően feltártnak lennie, mely függ a hatóság mérlegelési szabadságát meghatározó anyagi jog tartalmától. Az eljárási szabályok betartása fejezi ki azt a kapcsolatot, amely a mérlegelési jogkör törvényes gyakorlásának feltételét képező megfelelő terjedelmű, az ügyfél eljárási jogait érvényre juttató bizonyítási eljárás és a mérlegelési jogkör terjedelme között fennáll<sup>40</sup>; az eljárási szabályok lényeges megsértésével mérlegelési jogkörben hozott döntés – tekintettel az 1/2011. (V.9.) KK vélemény

sorolással azt jelenti, hogy a bíróságnak azt kell ellenőriznie, hogy a hatóság által értékelt mérlegelési szempontok okszerűek-e, illetve van-e olyan szempont, amelyet a hatóság okszerűtlenül vett figyelembe, vagy mulasztott el figyelembe venni.

<sup>40</sup> A KMK vélemény utalt arra is, hogy „A közigazgatási jogszabályok gyakran meghatározzák a hatósági mérlegelési feltételeit, tehát azokat a körülményeket, amelyeket a hatóságnak kötelezően vizsgálnia kell mielőtt mérlegelési jogkörét gyakorolná. Ezeket a feltételeket a jogszabályok általában objektív körülményeként határozzák meg, s ha a hatóság fennállásukat nem állapítja meg, úgy a tényleges mérlegelésre sem kerülhet sor. A szociális jogban például gyakori az a szabályozási megoldás, mely az adható ellátás feltételeként az egy főre jutó jövedelem szintjét határozza meg. Hangsúlyozni kell azonban, hogy a mérlegelési feltételek vizsgálata az abban esetenként jelentkező értékelési tevékenység nem azonos magával a mérlegelési jogkörrel, a kettő nem keverhető össze.” Tehát a közigazgatási határozatok törvényességének bírói ellenőrzése korántsem szorítkozhat egy formális jogszerűségi vizsgálatra, jöllehet a törvényességi szempontú felülvizsgálat és a hatékony jogvédelem kívánalmainak érvényre juttatása között esetenként ellentmondások is feszülhetnek. Ld. PÁTYI András – KÖBLÖS Adél: „A közigazgatási bíráskodás alkotmányos alapjai” *Pro Publico Bono – Magyar Közigazgatás* 2016/3. 14., illetőleg PÁTYI András: „Az eljárási alapjogok és az eljárási alkotmányosság néhány kérdése az Alaptörvényben” *Acta Humana* 2021/2. 95–115., <https://doi.org/10.32566/ah.2021.2.4>. Erre az álláspontra helyezkedett F. Rozsnyai Krisztina is. Ld. F. ROZSNYAI Krisztina: „Hatékony jogvédelem a közigazgatási perben. A magyar közigazgatási perrendtartás európai fejlődési tendenciákhoz illeszkedő kodifikációjának egyes előkérdései” in VARGA István (sorozatszerk.) *ELTE Jogi Kari Tudomány* 42. (Budapest: ELTE Eötvös Kiadó 2018), 171.

2. pontjára és a 2/2015. (XI.23.) KMK véleményre – jogszerű nem lehet abban az esetben sem, amennyiben a Pp. 339/B. § más feltételeinek a határozat egyébként részben megfelelné. A mérlegelés szempontjainak megjelölése elengedhetetlen feltétele annak, hogy a mérlegelési jogkörben hozott döntés felülvizsgálható legyen, hiszen a döntés jogszerűsége csak akkor vizsgálható, ha a döntés szempontjait annak indokolása – a tényállással együtt – kellő részletességgel tartalmazza. Ezen túl a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége is ki kell, hogy tűnjön az indokolásból, mely a fentiek szerint nem kizárólag annak leírásával egyenértékű, hogy a mérlegelést feltételező tényállás milyen bizonyítékokon alapul.<sup>41</sup> Az okszerűség a jogszabályban meghatározott mérlegelési szempontok és a konkrét ügy – mérlegelési szempontokkal adekvát – tényállásának kapcsolatára vonatkozik.”<sup>42</sup>

A régi Pp. 339/B. §-a értelmezése kapcsán kialakított bírósági álláspont a Kp. hatályba lépésével sem fordult más irányba:

„A Kp. azt hangsúlyozza, hogy a bírósági vizsgálat arra terjed ki, hogy a mérlegelési jogkör gyakorlása jogszabályszerű volt-e. Ennek elsődleges mutatója a hatáskörnek a rendeltetészerű és a jogszabályi felhatalmazás keretei között történő gyakorlása, ezért a törvény erre, vagyis a mérlegelés szempontjainak és azok okszerűségének megállapíthatóságára helyezi a hangsúlyt. A 2/2015. (XI.23.) KMK vélemény szerint továbbá a bírság kiszabásáról rendelkező, mérlegelési jogkörben hozott határozat jogszerűen akkor változtatható meg, ha a jogsértés fennáll, de akár a jogalap tekintetében, akár a cselekmény súlyának értékelése körében eltérő tényállás állapítható

<sup>41</sup> A határozat meghozatala során kiemelkedő fontosságú az érvek-ellenérvek szembeállítása és érdemi ütköztetése, a döntést alátámasztó indokok logikus és koherens rendszerben való megjelenítése. A határozat megfelelő szerkesztése az átláthatóságot és a kiszámíthatóságot javítja, mely az ítélezési tevékenység alkotmányosságának lényegi garanciális eleme. Ld. a „Határozatszerkesztés” vizsgálatának tárgykörében a Kúrián felállított joggyakorlat-elemző csoport által készített összefoglaló véleményt. [www.kuria-birosag.hu/sites/default/files/joggyak/osszefoglalo\\_velemenypdf](http://www.kuria-birosag.hu/sites/default/files/joggyak/osszefoglalo_velemenypdf).

<sup>42</sup> Kúria Kfv.I.35.619/2019. Ellenben „A mérlegelési jogkör alapvető jellemzője, hogy az anyagi jogszabály a hatósági döntés kereteit jelöli ki, és ezen belül a hatóság a jogszabályi szempontok vizsgálatával, a jogszabályban biztosított több jogszerű lehetőség közül az adott esetre optimális megoldást választja. Az eljárási szabályok be nem tartására és a bizonyítékok mérlegelésére utalás a Pp. 339/B. §-ában eljárásjogi természetű, amennyiben a valóságnak megfelelő tényállás megállapítására alkalmatlan számú és/vagy minőségű bizonyíték esetén a mérlegelési jogkör gyakorlása eleve nem lehet jogszerű.” (Kúria, Kfv.III.37.582/2016.). Mivel ezen a területen a bírósági kontroll relatíve gyengének tekinthető, az eljárási alapelvek garanciális szerepe inkább felerősödik. A hatóság mérlegelési jogkörének gyakorlása nem vezethet az eljárási alapelvek erodálásához. A hatóság kötelezettsége, hogy a konkrét ügy valamennyi releváns körülményét pártatlanul megvizsgálja és – azt követően, hogy az érintett az ügy kapcsán az álláspontját kifejtette – indokolt döntést hozzon; ez biztosítja, hogy a mérlegelés során mind a ténybeli, mind a jogi elemek szerepet kapjanak. Ld. Váczi Péter: „A jó közigazgatási eljáráshoz való alapjog és annak összetevői” Doktori értekezés, Széchenyi István Egyetem Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola (Győr 2011), 188–189. Az alapelvek jelentőségét emeli ki Navracsics Tibor is. Ld. NAVRACSICS Tibor: „A tisztességes ügyintézéshez való alapjog – ügyintézés a járási hivatalokban” *Acta Humana* 2013/1. 11.

meg, továbbá akkor is, ha a bíróság azt észleli, hogy a hatóság az egyedi ügy sajátosságait tévesen, logikátlanul, nem a súlyuknak megfelelően értékelte.”<sup>43</sup>

A mérlegelési jogkörben hozott határozatok bírósági felülvizsgálatának főszabálya szerint tehát egy közigazgatási döntés akkor tekinthető jogszerűnek, ha 1. a közigazgatási szerv a tényállást kellő mértékben felderítette 2. a vonatkozó eljárási szabályokat betartotta 3. a mérlegelés szempontjai megállapíthatóak és 4. a döntés indokolásából a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége kitűnik.<sup>44</sup> Amennyiben a lefolytatott bizonyítási eljárás eredménye azt igazolja, hogy a közigazgatási szerv lényeges eljárási szabályt sértett, avagy a jogalap tekintetében a döntés megalapozatlan, a kiszabott bírság törvényessége szükségképpen megdő. <sup>45</sup> Ugyanakkor ez nem jelentheti azt, hogy a bíróság a mérlegelési szempontok kapcsán saját érvrendszert alakíthatna ki a bírságmérték alátámasztásául, mert az sérti a jogszerűségi felülvizsgálat követelményét. Ha a bírságösszeg meghatározása kapcsán a bíróság jogszabálysértést nem tud megjelölni, a döntés megváltoztatására nincs érdemi lehetőség; a szankció kiszabásánál figyelembe vett körülmények eltérő súllyal történő értékelése nem alapozza meg a bírságmérték – pozitív avagy negatív irányú – korrekcióját.<sup>46</sup>

<sup>43</sup> Kúria Kf.IV.37.399/2019.

<sup>44</sup> Kúria Kfv.III.37.117/2021.

<sup>45</sup> A KMK véleményben rögzítettek értelmében „Amennyiben a bíróság azt állapítja meg, hogy a mérlegeléshez szükséges feltételeket a hatóság nem vizsgálta, az ahhoz szükséges bizonyítást nem folytatta le, úgy szükségtelen az ügy érdemének, tehát a mérlegelési tevékenységnek a közvetlen vizsgálata. Az ilyen közigazgatási határozat megalapozatlan, a bíróságnak kizárólag a megalapozatlanság alátámasztásához szükséges eljárást kell lefolytatnia.”

<sup>46</sup> Ellenben a mérlegelés és a bizonyítékok értékelése egymással nem szinonim fogalmak. A KMK vélemény alapján az a közigazgatási határozat nem minősül mérlegelési jogkörben hozott határozatnak, amelyben a hatóság a határozat meghozatalához szükséges bizonyítékok értékelése alapján döntési lehetőségeket nem biztosító jogszabályt alkalmaz. A judikatúra különbséget tesz a hatóság diszkrecionális jogkörében végzett tevékenysége és a bizonyítékok értékelése körében végzett tevékenysége között (Kúria Kfv.III.37.582/2016., Kfv.I.35.715/2019., Kfv.I.35.219/2020.). A tényállás megállapítás keretei között a bizonyítékok szabad értékelése nem jelenti azt, hogy a hatóság mérlegelési jogkörben hozta volna meg a határozatát (Kúria Mfv.10.642/2016.). Vagyis jölehet a bizonyítékok értékelése is „mérlegelés” (ún. „bizonyítási értékelés”), ez a típusú tevékenység bírósági felülvizsgálat szempontjából – ha a konkrét ügytípusra a jogszabály nem tartalmaz adekvát döntési lehetőségeket, avagy kereteket – nem minősül mérlegelési jogkörnek, az ilyen határozat nem ekvivalens egy mérlegelési jogkörben hozott döntéssel [Ld. DUDÁS Dóra Virág – Kovács András: „A közigazgatási bírósági felülvizsgálat bizonyítási-mérlegelési szabályai és terjedelme a tisztességes eljáráshoz való jog tükrében” *Jogtudományi Közöny* 2018. 158. A bírósági gyakorlatból ld. Kúria Kfv.V.35.789/2014.]. A mérlegelési jogkörben hozott határozat és a diszkrecionális jogkörben hozott döntés, illetve a mérlegelési jogkör és a mérlegelési mozgáster konceptuális bizonytalanságairól ld. DUDÁS Dóra Virág: „Az Emberi Jogok Európai Bírósága és a hazai közigazgatási bíróságok közötti kölcsönhatás” *Fundamentum* 2014/1–2. 103–114. A mérlegelési jogkörben hozott döntések indokolásával kapcsolatos elvárások tekintetében ld. VITÁL-EIGNER Beáta: „Mérlegen a mérlegelés. A mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozatok felülvizsgálatának tapasztalatai.” In LUKÁCS Zsuzsanna (szerk.): *Tanulmányok a bírói joggyakorlatból. Fővárosi Ítéletábrla Döntései, különszám.* (Budapest: HVG-ORAC 2013) 126–130.

## IV. A MÉRLEGELÉSI SZEMPONTOK MEGJELENÉSE EGY KONKRÉT ÜGY DIMENZIÓJÁBAN

Az alábbiakban egy kúriai döntés, az azt megelőző közigazgatási per, illetve az adó-eljárás során megállapított tényállás és az abból a különböző jogalkalmazói fórumokon megjelenő jogi álláspontok ismertetésére vállalkozom.<sup>47</sup>

### IV.1. AZ ADÓELJÁRÁS

Az elsőfokú adóhatóság jogkövetési vizsgálatot folytatott az adózónál, melynek során a felperest – mint az ellenőrzött adózóval szerződéses kapcsolatban álló szervezet képviselőjét – nyilatkozat megtétele céljából idézték 2019. október 21. napjára. A végzést a felperes 2019. október 4. napján vette kézhez. Felperes – jogi képviselője útján – 2019. október 17. napján bejelentette a revíziónak, hogy közelebről meg nem nevezett „egyéb halaszthatatlan elfoglaltságai” miatt nincs módjában az ellenőrzés előtt megjelenni, és azt kérte, hogy írásban nyilatkozhasson. Az elsőfokú adóhatóság a felperesi kérelmet a 2019. október 21. napján kelt végzésében elutasította, továbbá ezen a napon külön végzésben 100 000 Ft eljárásbírságot szabott ki az ellenőrzés előtt meg nem jelenő felperes terhére. A döntéshozatalt követően, 2019. november 20. napján az elsőfokú adóhatóság egy másik adózó ügyében meghallgatta a felperest, ennek során felperes a jelen ügyben érintett adózó kapcsán is nyilatkozatot tett.

A felperesi fellebbezésre lefolytatott jogorvoslati eljárás során a felettes szerv az elsőfokú döntés helybenhagyásáról rendelkezett. Indokolása szerint a felperes a kérelemben nem jelölte meg, hogy miért nem tud részt venni az eljárás cselekményen, ahogyan a megjelenését akadályozó – az általa „halaszthatatlannak” minősített – körülmény fennállta sem nyert igazolást. Az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés előtti megjelenés elmaradásának következményeire az idézésben felhívta a felperes figyelmét, ezért a megjelenési kötelezettség nem megfelelően igazolt elmulasztása az ellenőrzés akadályozásának minősül. A fellebbezésben előadottak alkalmatlanok a távolmaradás igazolására és a mulasztás kimentésére.

### IV.2. A KÖZIGAZGATÁSI PER

Felperes a másodfokú határozat ellen benyújtott keresetében mind a szankció jogalapját, mind annak a mértékét vitatta. Megítélése szerint nem követett el mulasz-

<sup>47</sup> Azt önmagában nem teszem vitássá, hogy egy elemzett jogeset csupán korlátozott érvénnyel engedi meg a konkrétból az általános felé mutató következtetéseket, azonban hangsúlyozni kell azt is, hogy az adóhatóság részéről kiszabható eljárásbírsággal kapcsolatos bírósági joggyakorlat a jogesetek kis száma miatt még nem tekinthető minden tekintetben iránymutatónak. Az e körben részemről érintett jogesetek (Kúria Kfv.I.35.470/2020., Kfv.I.34.040/2021. és Kfv.I.35.076/2021.) ugyanakkor a szankcionálási jogalap, illetve a mérlegelési tevékenység vizsgálata vonatkozásában kiforrottan mutatkoznak, ezért az azokban lefektetettek megítélésem szerint – a judikatúra jövőbeli gyökeres változása hiányában – a jövőben is vezérfonalaknak tekinthetők.

tást, tekintettel arra, hogy a kérelmet csak a megadott határnapon bírálták el. Utóbb – 2019. november 20. napján – sor került a meghallgatására, vagyis nem szegte meg az együttműködési kötelezettségét, pusztán élt a számára törvény által biztosított lehetőséggel. Az a tény, hogy nem a kérelmet elutasító végzésben, hanem csak később került sor az eljárási bírság kiszabására, sérti a jogbiztonság, illetve az előreláthatóság követelményét. Mindezekre tekintettel felperes elsődlegesen a szankció mellőzését, másodsorban 10 000 Ft-ra való mérséklését kérte. Az alperes a védíratban – a másodfokú végzésben foglaltakat megismételve – a kereset teljes körű elutasítását indítványozta.

A Fővárosi Törvényszék – mint elsőfokú bíróság – a 37.K.701.620/2020/7. számú ítéletével az alperesi végzést az elsőfokú végzésre is kiterjedően oly módon változtatta meg, hogy a kiszabott szankció összegét 30 000 Ft-ra mérsékelte, ezt meghaladóan a felperesi keresetet elutasította. Az elsőfokú bíróság az eljárási bírság jogalapja körében a felperes keresetét alaptalannak értékelte. Érvelése szerint a felperes tévesen hivatkozott arra, hogy az alperes nem bizonyította, miszerint felperes akadályozta az ellenőrzést, mert az Air. 69. § (3) bekezdésének a) pontja értelmében már önmagában a megjelenési kötelezettség elmulasztásával bekövetkezik az ellenőrzés akadályozása, szükségtelen bizonyítani és hivatkozni más olyan tényre, mely az ellenőrzés akadályozását támasztja alá. Szintén irreleváns az ellenőrzési akadály megállapítása szempontjából az, hogy az ellenőrzés eredményéhez képest az idézett személy nyilatkozatának mi lehet, vagy lesz a jelentősége; ahogyan azt sem lehet figyelembe venni, hogy az elsőfokú adóhatóság egy későbbi időpontban meghallgatta a felperest. Az ellenőrzés akadályozása már akkor bekövetkezett, amikor a megidézett személy nem jelent meg a megadott időpontban az elsőfokú adóhatóság előtt, és a távolmaradását – alapos okkal – nem mentette ki. A szabályszerű idézés közlésével beáll a megjelenési kötelezettség, az nem szűnik meg az írásbeli vallomástétel iránti igény kifejezésével; ellenkező esetben a tanú maga dönthetné el, hogy a megadott határnapon az ellenőrzés előtt megjelenik-e, avagy sem, amire nincsen lehetősége.

A továbbiakban az elsőfokú bíróság hangsúlyozta azt, hogy az alperes az eljárási bírság mértékét mérlegelési jogkörben eljárva határozta meg, a jogszerűség alapja ebben az esetben a Kp. 85. § (5) bekezdésének keretei között vizsgálandó; e tekintetben felperes helyesen hivatkozott arra, hogy a szankció mértéke nincs összhangban a mulasztás súlyával. A személyi körülményeket ugyan nem kellett értékelni a bírságolás alkalmával, azonban a hatóságnak figyelembe kellett volna venni felperes együttműködési készségét, nevezetesen, hogy előre jelezte, hogy a kötelezésnek nem tud eleget tenni és felvette a kapcsolatot az ellenőrzéssel. A revízió ugyanakkor a bírság összegét ezen tény figyelmen kívül hagyásával – lényegében téves mérlegeléssel – állapította meg, ezért a döntése jogsértő. A KMK vélemény alapján a bírság kiszabásáról rendelkező – mérlegelési jogkörben hozott – döntés akkor változtatható meg jogszerűen, ha a jogsérelem fennáll, de akár jogalap, akár a cselekmény súlyának értékelése körében eltérő tényállás állapítható meg, továbbá akkor is, ha a bíróság észleli, hogy a hatóság az egyedi ügy sajátosságait tévesen, logikátlanul nem a súlyuknak megfelelően értékelte. Az elsőfokú bíróság a rendelkezésre álló

tényeket, körülményeket összevetve arra az álláspontra jutott, hogy a 100 000 Ft-os bírságösszeg kirívóan magas, különös figyelemmel arra is, hogy a felperes tényleges meghallgatására – az eredetileg tűzött határnapot követően – sor került; így a szankció 30 000 Ft-ra történő mérséklésére az elsőfokú bíróság lehetőséget látott.

#### IV.3. A KÚRIA ELŐTTI FELÜLVIZSGÁLATI ELJÁRÁS

Az alperes a felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet részbeni hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróságnak a felperesi kereset teljeskörű elutasítására vonatkozó szempontú új eljárásra és új határozathozatalra utasítását kérte. Az alperes álláspontja szerint az ítélet a mérlegelési jogkörben hozott döntés kapcsán a joggyakorlattal ellentétes, okszerűtlen és logikailag ellentmondásos. Az alperes hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.619/2019. számú – hasonló típusú – ügyben hozott ítéletére; utóbbi értelmében a mérlegelési jogkörben hozott hatósági aktus törvényességi felülvizsgálat tárgya lehet, ez azonban nem ad a bíróságnak a felülmérlegelésre lehetőséget. A közigazgatási hatóság által elvégzett szankcionálás tekintetében a bíróság akkor végezhet felülmérlegelést, amennyiben az alpmérlegelési tevékenység jogszabálysértő; az elsőfokú bíróság ugyanakkor nem jelölt meg az ítéletében egyetlen olyan tény, vagy körülményt sem, amely a mulasztási bírság összegének csökkentését megfelelően indokolta volna. Az elsőfokú bíróság nem állapította meg, hogy az alperesi határozat okszerűtlen lenne, csak további indokokat vont a mérlegelés körébe: a felperes együttműködési készségét – vagyis hogy előre jelezte azt, hogy a megjelenési kötelezettségnek nem tud eleget tenni –, illetve azt, hogy az eredeti időpontot követően egy hónappal később sor került a felperes meghallgatására. Mindez ellentétben áll a felhívott kúriai ítélettel; az, hogy létezhet a hatóságénál okszerűbb mérlegelés, még nem alkalmas a döntés okszerűtlenségének igazolására. A későbbi időpontban való meghallgatás figyelembevételére mérlegelési szempontként pedig eleve jogszerűtlen, mert egyrészt ellentétes a jogerős ítéletnek a jogalap tekintetében tett megállapításával – mely szerint a megjelenési kötelezettség megsértésének tényét nem érinti, hogy a hatóság későbbi időpontban meghallgatta felperest –, másrészt a meghallgatásra csak 2019. november 20. napján került sor egy másik adózó ügyében; emiatt a jogerős ítélet sérti a Kp. 85. § (2) bekezdését.

A felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelemmel élt. Ebben egyrészt vitatta a jogerős ítéletnek a bírság kiszabására vonatkozó megállapításait; álláspontja szerint a keresetlevélben foglalt indokok kapcsán az elsőfokú bíróság számos jogi érvet nem vizsgált, azokról nem rendelkezett. Másrészt az alperes felülvizsgálati kérelmére tekintettel előadta, hogy – az alperesi hivatkozással szemben – az elsőfokú bíróságnak figyelembe kellett venni a felperes későbbi meghallgatásának megtörténtét, mivel az alperes a bírság kiszabásának az időpontjában rendelkezett az új határnapról és felperes meghallgatásáról; valamint azt, hogy a felperes az eljárás során együtt kívánt működni, amelyet az ellenőrzésnek a tudára is adott.

A Kúria a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmét visszautasította; ellenben az ezt meghaladó előadásokat ellenkérelemként értékelte. A Kúria a

Kfv.35.470/2020/8. számú ítélettel a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján – az elsőfokú indokolás részbeni megváltoztatásával – hatályában fenntartotta. Az Air. 69. § (1)–(5) bekezdéseiben foglaltak szerint az elsőfokú bíróság döntése a jogalap körében helytálló; az eljárás akadályozásának bekövetkezését az elsőfokú bíróság tényyszerűen tárta fel, és megalapozottan jutott arra a következtetésre, hogy a szankció kiszabásának feltételei fennálltak; ahogyan az elsőfokú bíróság arra is helytállóan utalt, hogy az alperes a döntés meghozatalakor mérlegelési jogkörben járt el. Utóbbi kapcsán a Kúria kiemelte hogy a mérlegelési jogkörben keletkezett közigazgatási cselekmények esetében speciális szabályként alkalmazandó Kp. 85. § (5) bekezdése értelmében a bíróság azt (is) vizsgálja, hogy a hatóság a hatáskörét a mérlegelésre való felhatalmazásának keretei között gyakorolta-e, a mérlegelés szempontjai és azok okszerűsége a közigazgatási cselekményt tartalmazó iratból megállapíthatóak-e. E körben a Kp. 85. § (2) bekezdése érvényesül, azaz a bíróság a közigazgatási tevékenység jogszerűségét – ha törvény eltérően nem rendelkezik – a megvalósításának időpontjában fennálló tények alapján vizsgálja.

A Kúria megítélése szerint az elsőfokú bíróság helyesen foglalta össze a mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási döntések bírósági felülvizsgálatának szabályait. Alapos a következtetés, hogy a bírságmérték nincs összhangban a mulasztás súlyával, értékelni kellett volna felperes készségét az együttműködésre; tévedett ellenben akkor, amikor figyelmen kívül hagyta, hogy az Air. szerinti eljárási bírság esetében nincsen a Kp. 85. § (5) bekezdésétől eltérő szabály. Az alperes ezért megalapozottan hivatkozott arra, hogy az elsőfokú végzés meghozatalát követő időpontban történt meghallgatás nincsen hatással a mérlegelés jogszerűségére, az a felperes javára nem értékelhető. Ezen okból azonban nem szükséges a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése, mert az alperes sem tett maradéktalanul eleget az Air. 6. §-a szerinti tájékoztatási kötelezettségének. Ezen törvényhely első fordulata magában foglalja az adóhatósággal szemben támasztott elvárást, hogy sor kerüljön az adózók jogkövető magatartásának elősegítésére és az ehhez szükséges tájékoztatás megadására. A tényállás mellett ez a kötelezettség arra is kiterjed, hogy a hétfői meghallgatásra vonatkozóan a megelőző héten – csütörtökön – előterjesztett halasztási és az írásbeli nyilatkozat engedélyezésére irányuló kérelmet megfelelő időben bírálják el, és – mint arra a felperes a keresetében alappal hivatkozott – a kérelem elutasításáról az ügyfél a kitűzött időpont előtt értesülhessen. A Kúria tehát rögzítette, hogy nem állt fenn a Kp. 90. § (3) bekezdésének c) pontjában foglalt megváltoztatási tilalom; ezért az együttműködési kötelezettség kétoldalú sérelme okán a szankcióösszeg 30 000 Ft-ra történő mérséklését jogszerűnek és megalapozottnak ítélte.<sup>48</sup>

<sup>48</sup> Hivatkozott ügy „párjának” tekinthető – ugyanazon peres felek közötti – Kúria Kfv.I.35.076/2021/12. számú ítéletben a Kúria azt állapította meg, hogy – bár az eljárás akadályozásának bekövetkezését az elsőfokú bíróság helytállóan tárta fel és jutott azon következtetésre, hogy fennálltak a szankció feltételei – a Fővárosi Törvényszék 36.K.701.777/2020/6. számú ítélete tévedett, amikor az együttműködés követelményét kizárólag felperes oldaláról vette figyelembe. A Kúria az azonos felek közötti felülvizsgálati eljárásban hozott Kfv.I.35.470/2020/8. számú ítéletben megállapította, hogy az adóhatóság nem teljesítette maradéktalanul az Air. 6. § szerinti tájékoztatási kötelezettségét, mely az új ügyben is tetten érhető volt. Mivel az együttműködési kötelezettség kétoldalú sérelme az alperesi határozatban nem nyert értékelést, a Kúria a Kp. 121. § (1) bekezdése alapján a jogerős ítéletet

## V. ÖSSZEGZŐ GONDOLATOK

Dolgozatom dióhéjban tett kísérletet az adóeljárás eredményes lefolytatásának gátját képező cselekmények szankcionálási szabályainak bemutatására. Mint arra már utaltam, az adóeljárás – különösen az adóellenőrzés – törvényes határidőn belüli befejezése és eredményessége nem tehető függővé attól a körülménytől, hogy az eljárás alá vont adóalany tanúsít-e hajlandóságot az adóhatósággal történő együttműködésre, avagy sem; ellenkező esetben a hivatalos ügymenetet az érintett a tetszése szerint húzhatja el és nehezíthetné meg pusztán a passzivitásával. Hatványozottan igaz a megállapítás az Air. 2018. január 1. napi hatályba lépésével, mely az adóellenőrzések időbeli kereteit a régi Art. szabályainál<sup>49</sup> szűkebbre szabta. Az Air. 94. § (1) bekezdése alapján ugyanis – ha jogszabály eltérően nem rendelkezik – az ellenőrzés lefolytatásának határideje a) adóellenőrzés és ismételt ellenőrzés esetében 90 nap, a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók esetében és központosított ellenőrzés esetében 120 nap, b) jogkövetési vizsgálat esetében 30 nap.<sup>50</sup> Felhívott jogszabályhely (4) bekezdése rögzíti az adóellenőrzésre nyitva álló végső időtartamot, ami nem haladhatja meg a 365 napot. Ennek az Air. 95. § (6) bekezdése értelmezésében van jelentősége; eszerint 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. és az Art. érdemben az eljárás felfüggesztését lehetővé tevő – az adóellenőrzés nyugvását előidéző – okokat is megszüntette, jelzést adva az elvárásnak, hogy az adóhatóság – a tényállás tisztázási kötelezettség teljesítése mellett – fokozott figyelmet kell hogy fordítson az ügyintézési határidők megtartására, mely alapelvi szintű követelmény.<sup>51</sup>

Nem vitatott, hogy az Air. szerint van lehetőség az ellenőrzési határidő meghosszabbítására<sup>52</sup> is, ellenben ez számos esetben nem bizonyul elegendőnek arra, hogy

és az alperesi határozatot hatályon kívül helyezte, és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte. Az alperesnek az új eljárásban, a mindkét felet terhelő együttműködési kötelezettségre tekintettel kell rendelkezni az eljárási bírság összegéről, melynek során a Kfv.I.35.470/2020/8. számú ítéletben megállapított bírság összegére is figyelemmel kell lenni.

<sup>49</sup> A régi Art. akként rendelkezett, hogy ha az adóhatóság az adózó ellenőrzése során a tényállás tisztázása érdekében más adózó ellenőrzését rendelte el (kapcsolódó vizsgálat) időtartama az ellenőrzés határidejébe nem számított bele [rég Art. 92. § (11) bekezdése].

<sup>50</sup> Az általános szabályokhoz képest speciális Air. 94. § (3) bekezdése szerint az 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 180 napot.

<sup>51</sup> Ld. 17/2019. (V.30.) AB határozat, 25/2020. (XII.2.) AB határozat, 3097/2021. (III.22.) AB határozat.

<sup>52</sup> 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 feltáráshoz és a bizonyítási eljárás befejezéséhez nem elegendő [Air. 95. § (5) bekezdésének a)–d) pontjai].

az adóhatóság az ügyet le tudja zárni, különös tekintettel a kellő jogkövetést nélkülöző adózói magatartásra. A jogi szabályozás továbbfejlesztésének esetleges irányairól megítélésem szerint még korai volna beszélni, a vonatkozó kúriai és alsóbírószági gyakorlat – tekintettel arra, hogy a gyakorlati tapasztalataim alapján ezen ügyek relatíve ritkábban érintettek bírósági felülvizsgálattal – még nem vonultatott fel olyan számú döntést, amelyekben a jogalkalmazás érdemi nehézségei, valamint hiányosságai tetten érhetők volnának. Véggövetkeztetésem szerint az eljárási bíróság alkalmazása erős fegyvert jelent az adóhatóság kezében az „időhúzás” ellen, és – a jogkövető adózói magatartás kikényszerítése mellett – kellő visszatartó erőt jelenthet a hasonló adózói manőverek elkerüléséhez.