

---

Kokoly Zsolt\*

# AZ ADÓÜGYI BÍRÁSKODÁS NÉHÁNY ALKOTMÁNYOSSÁGI KÉRDÉSÉRŐL – ROMÁNIA 2003-BAN MÓDOSÍTOTT ALKOTMÁNYA TÜKRÉBEN

## Bevezető

Az adóügyi bírászkodás fontos, hagyománnyal rendelkező intézménye ez európai jogrendszernek.

Az adóügyi vagy közigazgatási-adóügyi bírászkodás a közigazgatási bírászkodás egyik válfaja, amely alatt az adóhatározatok ellen felhasználható perorvoslatok összességét értjük, melyek által az adóalanyok kérhetik az adók, illetékek, késedelmességi kamatok, büntetések vagy pénzbírságok, valamint minden egyéb, a helyi vagy a központi adóhatóságok által kirótt összeg csökkentését vagy eltörlését.<sup>1</sup>

Az adóügyi bírászkodás Romániában is nagy jelentőséggel bír számos jogszabály vonatkozott rá a 19. század második felétől kezdődően. A vele kapcsolatos kérdések különösen az új *Adóügyi Eljárési Törvénykönyv* (Codul de procedură fiscală)<sup>2</sup> hatályba lépésével váltak újra aktuálisá.

A 2003-ban történt alkotmánymódosítás következtében, a román szakirodalomban vitatottá

vált az *Adóügyi Eljárési Törvénykönyv* néhány rendelkezésének alkotmányossága. Ebben a tanulmányban a szakirodalomban tárgyalt alkotmányossági problémák tisztázására teszünk kísérletet.

## A romániai adóügyi bírászkodás fejlődésének rövid összefoglalása

Az adóügyi bírászkodás hagyománnyal rendelkezik a romániai jogrendszerben is, hiszen már a 19. század második fele óta léteznek rá vonatkozó jogszabályok<sup>3</sup>

A romániai adóügyi bírászkodás számára igen fontos volt a két világháború közötti időszak. Ebben a periódusban a legjelentékenyebb erre vonatkozó jogszabály az 1942-ben életbe lépő *Adóügyi Eljárési Törvénykönyv*,<sup>4</sup> amely egységesítette az adóügyi bírászkodást.

Az 1942. évi *Adóügyi Eljárési Törvénykönyv* 1949-ben bekövetkezett hatálytalanítása után a

\* 1980-ban született Kolozsvárott. 2004-ben a kolozsvári Babeş-Bolyai Tudományegyetem Jogi Karán végzett, 2004 szeptembere óta ugyanezen kar Közösségi jog, valamint a Bölcsészkar Irodalom és társadalom című mesterképző programjának hallgatója. 2003-ban és 2004-ben az Erdélyi Tudományos Diákköri Konferencia Állam- és Jogtudományi Szakosztályában III. díjat nyert.

1 A. Fanu-Moca, Reglementarea instituției contenciosului administrativ-fiscal în lumina Codului de procedură fiscală (I), In: Revista de drept comercial, nr. 7–8/2004, 279 old.; C.D. Popa, Noțiunea, natura juridică și importanța contenciosului fiscal, In: Revista de drept comercial, nr. 7–8/2001, 299 old.

2 Közzétéve Románia Hivatalos Közlönyében, 941/2003 december 29.

3 A. Fanu-Moca, Dezvoltarea instituției contenciosului fiscal în România. Repere cronologice I. In: Revista de drept comercial, nr. 5/2003, 152. old.

4 Közzétéve Románia Hivatalos Közlönyében, 79/1942 ápr. 1.

romániai adóügyi bíraskodás jelentősége nagymértékben csökkent.

Az 1954–1990 közötti periódusban nem létezett reális adóügyi bíraskodás, hiszen ebben a periódusban a törvénykező igyekezete az adóalanyok jogainak leszűkítésére irányult. Ebben az időszakban ugyanis az adóhatósági határozatok nem képezhették bírósági felülvizsgálat tárgyát.<sup>5</sup>

Az 1989-es fordulat utáni első években az adóügyi bíraskodás kizárólag a közigazgatási-pénzügyi szervek hatáskörébe tartozott. Az 1990. évi 29. törvény<sup>6</sup> 3. cikke kimondta, hogy az adók és illetékek csökkentésére vonatkozó kérelmeket a szaktörvények által előírt szervek hivatottak elbírálni. Így az adóügyi bíraskodás a Pénzügyminisztérium és a helyi pénzügyi közigazgatási szervek hatáskörébe tartozó szervek előtt lebonyolított eljárást jelentette. Következésképpen az adóalanyoknak a törvény nem nyújtott lehetőséget az adóhatározatok bírósági felülvizsgálatára.

A kizárólag közigazgatási-pénzügyi szervek által végzett bíraskodás ellentétben volt az igazságszolgáltatáshoz való szabad hozzáférés elvével, amelyet Románia Alkotmányának 21. cikke szavatol. Ez volt az oka annak, hogy a 3. cikket Románia Alkotmánybírósága az 1994. évi 1. döntésével alkotmányellenesnek minősítette.<sup>7</sup> Ebben a kontextusban került sor az előzetes közigazgatási eljárás bevezetésére, amelyet bírósági szakasz követett.

Az ezt követő időszakban az adóügyi bíraskodást több, az adók és illetékekre vonatkozó jogszabály szabályozta. A több jogszabály következménye, hogy az adóügyi bíraskodást huzamos ideig a heterogenitás és az ellentmondásosság jellemezte.

A közigazgatási-adóügyi bíraskodás egységesítésében fontos szerepet játszott az 1997. évi 105. törvény.<sup>8</sup> Ezt a jogszabályt alkotmányellenesnek nyilvánították, mivel nem teljesítette az *Emberi Jogok és Alapvető Szabadságjogok Európai Egyezményének*, amely a méltányos perhez való jogot szavatolja.

Az 1997. évi 105. törvény hatálytalanítása után az adóügyi bíraskodásra nézve legfontosabb rendelkezéseket a 2001. évi 13. Sürgősségi Kormányrendelet<sup>9</sup> és a 2003. évi 39. Sürgősségi Kormányrendelet tartalmazta.<sup>10</sup>

## ***Az Adóügyi Eljárási Törvénykönyv legfontosabb rendelkezéseinek rövid bemutatása***

A fent említett 2001. évi 13. Sürgősségi Kormányrendeletet, illetve a 2003. évi 39. Kormányrendeletet a 2003. évi 92., az *Adóügyi Eljárási Törvénykönyvére* vonatkozó Kormányrendelet helyezte hatályon kívül.<sup>11</sup> Ennek a törvénykönyvnek sikerült egységesítenie az adóügyi bíraskodásra vonatkozó rendelkezéseket, noha nagyrésztben a 2001. évi 13. Sürgősségi Kormányrendelet előírásait veszi alapul. A 2003. évi 92. Kormányrendeletet a 2004. évi 174. Törvény<sup>12</sup> által fogadták el.

Az adóügyi bíraskodás két szakaszból áll: egy előzetes, az adóhatóságok előtt zajló szakaszból, és egy bírósági szakaszból. Az előzetes, adóhatósági fázis jogvesztés terhe alatt kötelező.

Az *Adóügyi Eljárási Törvénykönyve* szerint az adóhatározatokkal elégedetlen adóalanyoknak a bírói hatóságokhoz való fordulás előtt óvás (*contestație*) perorvoslata áll a rendelkezésükre. Az *Adóügyi Eljárási Törvénykönyv* a 169. cikk 2. bekezdésében előírja, hogy az jogosult óvást benyújtani az illetékes hatóságokhoz, aki úgy találja, hogy egy közigazgatási-adóügyi határozat vagy ennek hiánya által jogsértés érte.

Az óvást az adóhatóság döntésének közlésétől számított 30 napon belül, jogvesztés terhe alatt kell az illetékes szervekhez benyújtani.

Az 5 milliárd lej értéket nem meghaladó adók, illetékek vagy vámkötelezettségek elleni benyújtott óvások a Pénzügyminisztérium alárendeltsége alatt álló helyi adóhatóságok által bírálандók el.

5 I Condor – S. Cristea, Căile de atac în dreptul fiscal, Revista de drept comercial, 9/2002, 147 old.; A. Fanu-Moca, Dezvoltarea institutiei contenciosului fiscal în România. Repere cronologice II. In: Revista de drept comercial, 6/2003, 222. old.

6 Közzétéve Románia Hivatalos Közlönyében, 122/1990 november 8, I. rész.

7 Közzétéve Románia Hivatalos Közlönyében, 69/1994 március 26.

8 Közzétéve Románia Hivatalos Közlönyében, 136/1997 június 30, I. rész.

9 Közzétéve Románia Hivatalos Közlönyében, 62/ 2001 február 6.

10 Közzétéve Románia Hivatalos Közlönyében, 516/ 2001 augusztus 29.

11 Közzétéve Románia Hivatalos Közlönyében, 941/2003 december 29.

12 Közzétéve Románia Hivatalos Közlönyében, 465/2004 május 25

Az 5 milliárd lej értéket meghaladó adók, illetékek vagy vámkötelezettségek, illetve a központi adóhatóságok által kibocsátott határozatok elbírálása az országos szinten működő szervek feladata.

Fontos kitétel, hogy a fellebbezés benyújtása nem függeszti fel az adóhatósági határozat végrehajtását. (179. cikk) Az adóhatósági határozat azonban felfüggeszthető az óvást benyújtó személy kérése alapján.

A 174. cikk szerint az adóhatóságok előtt lebonyolított előzetes eljárás az óvást elbíráló szerv által kibocsátott döntéssel zárul. Az óvás pozitív elbírálása esetén a fellebbezés tárgyát képező adóhatósági határozatot részlegesen vagy teljesen semmisnek lehet nyilvánítani.

Az elbíráló adóhatóságok döntését az illetékes közigazgatási bíróságoknál lehet megtámadni (180. cikk).

## Az Adóügyi Eljárási Törvénykönyv alkotmányossági kérdései

A 2004-ben módosított Alkotmány 21. cikkének 4. bekezdése szerint a különleges közigazgatási jogszolgáltatások (jurisdictione speciale administrative) ingyenesek és fakultatívak. A román szakirodalomban feltevődött a kérdés, hogy milyen hatása van a az Alkotmány 21 cikkének 4. bekezdésébe foglaltaknak az *Adóügyi Eljárási Törvénykönyv*ben szabályozott előzetes eljárásra. Az *Adóügyi Eljárási Törvénykönyv*nek 171. cikke szerint ugyanis az adóhatóságok előtt lebonyolított előzetes eljárás jogvesztés terhe alatt kötelező.

Az Alkotmány 21. cikkének 4. paragrafusa abban az esetben gyakorol hatást az adóhatóságok előtt lebonyolított előzetes eljárásra, ha ez utóbbit különleges közigazgatási jogszolgáltatásnak (jurisdictione special administrativa) lehet tekinteni. Igenlő válasz esetén ugyanis az *Adóügyi Eljárási Törvénykönyv* 171. cikkét, mely szerint az adóhatóságokhoz benyújtott óvás jogvesztés terhe alatt kötelező ellentmondásba kerül a fent említett alkotmányos rendelkezéssel. Következésképpen az adóhatározatokkal elége-

detlen adóalanyok az előzetes eljárás végigjárása nélkül fordulhatnak a bírói hatóságokhoz.

A felvetett probléma megfejtéséhez szükséges tisztázni, hogy mire vonatkozik az Alkotmány 21. cikkének 4. bekezdése, pontosabban annak meghatározása, hogy mit foglal magába a különleges közigazgatási jogszolgáltatás fogalma. Továbbá szükséges az *Adóügyi Eljárási Törvénykönyv* 171. cikke által szabályozott óvás jogi természetének meghatározása.

## Kísérlet a különleges közigazgatási jogszolgáltatás fogalmának tisztázására

Románia módosított Alkotmánya 21. cikkének 4. bekezdése szerint „a különleges közigazgatási jogszolgáltatások fakultatívak és ingyenesek.” Az Alkotmány ezen szövege rászolgál a kritikára, mivel nem nyújt támpontot a hatáskörére vonatkozóan. A legfőbb gondot az képezi, hogy sem Románia módosított Alkotmánya, sem az alaptörvény más cikkei nem határozzák pontosan a meg a különleges közigazgatási jogszolgáltatás fogalmát, és ilyen körülmények között az Alkotmány említett cikkének jogi hatáskörét behatárolni rendkívül nehézé válik.

A román szakirodalomban egy, klasszikusnak tekinthető meghatározás szerint különleges közigazgatási jogszolgáltatásról kizárólag függetlenségnek és pártatlanságnak örvendő közigazgatási jogszolgáltatási szervek (organe administrative-jurisdictionale) előtt lebonyolított és a kontradiktorialitás elve alapján lezajlott peres eljárások esetén beszélhetünk<sup>13</sup>. Ennek a meghatározásnak az alapján tehát a különleges közigazgatási jogszolgáltatás feltételezi az ítélező szerv függetlenségét és pártatlanságát, valamint az egy, a kontradiktorialitás elvét tiszteletben tartó peres eljárást.

A legújabb szakirodalomban egyre erőteljesebben fogalmazódik meg az igény a különleges közigazgatási jogszolgáltatás fogalmának átértékelésére, különösen a Románia módosított alkotmánya 21. cikkének 4. bekezdésében foglaltak függvényében.<sup>14</sup> Egyes kutatók véleménye

13 T. Draganu, *Actele administrative și faptele asimilate lor supuse contorlului judecătoresc potrivit legii nr. 1/1967*, Cluj, Ed. Dacia, 1970

14 C. Clipa, *Jurisdictione speciale administrative*, doktori disszertáció (Kolozsvár, 2004, doktorátusvezető: Tudor Drăganu), 97. old.; I. Deleanu, *Revizuirea Constituției*. In: *Dreptul*, nr. 12/2003, 14. old.; C. L. Popescu, *Contenciosul administrativ potrivit dispozițiilor constituționale revizuite*. In: *Dreptul*, 2/2004, 18. old.

szerint a módosított Alkotmány szövege alapján a különleges közigazgatási jogszolgáltatás az előzetes eljárások összességére vonatkozik, amelyek a közigazgatási hatóságok előtt zajlanak. Ebből a szemszögből nézve ahhoz, hogy különleges közigazgatási jogszolgáltatásról beszélhessünk, mellékes, hogy az illetékes szervek előtti eljárás a kontradiktorialitás elvére támaszkodik-e vagy sem. Ugyanígy mellékes az is, hogy ezek a szervek függetlenek-e vagy sem.

Ennek a felfogásnak megfelelően az *Adóügyi Eljárési Törvénykönyv*ben szabályozott előzetes eljárások is a különleges közigazgatási jogszolgáltatás kategóriájába tartoznak. Ebből szemszögből nézve, Románia Alkotmányának 21. cikkének 4. bekezdése szerint a különleges közigazgatási jogszolgáltatás fogalma egyaránt kiterjed az összes előzetes közigazgatási eljárásra (proceduri prealabile administrative) és közigazgatási jogszolgáltatási eljárásokra (proceduri administrativ jurisdictionale) Ha elfogadjuk ezt az érvelést, az alábbi következtetéshez jutunk: az adóhatározatok ellen benyújtható óvás fakultatív jellegű kellene legyen, az *Adóügyi Eljárési Törvénykönyv*ben szabályozott óvás benyújtásának kötelező jellege pedig alkotmányellenes lenne.

Azoknak a szerzőknek a véleményét osztjuk, akik szerint Románia módosított alkotmánya 21. cikke 4. bekezdése csak a közigazgatási jogszolgáltatási eljárásokra vonatkozik.

Véleményünk szerint a törvényalkotó Románia Alkotmánya 21. cikkének 4. bekezdésének módosításával nem kívánta egyszersmind a különleges közigazgatási jogszolgáltatás fogalmának tágítását. A törvénykező nem kívánta egy síkra emelni az egyszerű előzetes közigazgatási eljárásokat (proceduri prealabile administrative) a jogszolgáltatási eljárásokkal (proceduri administrativ jurisdictionale). Az előzetes közigazgatási eljárások szerepe a bírói hatóságok tehermentesítése. Hogyha az előzetes eljárások fakultatívak lennének, a törvényszékek túlsúlyosságával kerülnének szembe.

A különleges közigazgatási jogszolgáltatás (jurisdictione specială administrativă) fogalmának tisztázására segítséget nyújt a 2004 évi 554.sz., a közigazgatási bírászkodásra vonatkozó új törvény (Legea contenciosului administrativ) néhány rendelkezése is. A közigazgatási bírászkodásra vonatkozó új törvény 6. cikke szerint közigazgatási jogszolgáltatási iratok (acte admini-

nistrativ jurisdictionale) alatt az ítélezési joggal rendelkező közigazgatási szervek által kibocsátott közigazgatási jogszolgáltatási iratokat értjük. Az említett cikk értelmében a közigazgatási jogszolgáltatási iratokat az ítélezési joggal rendelkező közigazgatási szervek egy, a kontradiktorialitás elvét és a védelemhez való jog elvét tiszteletben tartó eljárás után bocsátja ki. A közigazgatási bírászkodás törvényének 6. cikkének 1. bekezdése pedig megismétli az Alkotmány 21. cikkének 4. bekezdésében tartalmazottakat.

A fent említett törvény rendelkezéseinek értelmében szerintünk nyilvánvalóvá válik, hogy különleges közigazgatási jogszolgáltatás csupán a független, ítélezési joggal rendelkező közigazgatási szervek hatáskörébe tartozó peres eljárásokat.

Következtetésképpen elmondhatjuk, hogy az *Adóügyi Eljárési Törvénykönyv*ben rögzített kitétel, amely szerint az óvás kötelező jellegű – csak abban az esetben ellentétes Románia Alkotmányával, amennyiben közigazgatási ítélezési perorvoslatnak (cale de atac administrativ-jurisdictională) minősíthető. Ennek a kérdésnek a tárgyalása érdekében szükséges az *Adóügyi Eljárési Törvénykönyv*nek IX. fejezetében szabályozott peres eljárás jogi természetének tisztázása.

## **Az Adóügyi Eljárési Törvénykönyv IX. fejezetében szabályozott óvás jogi természete**

Az adóhatározatok elleni perorvoslat jogi természetének meghatározása tisztázatlan kérdésnek számít a román jogban.

Az adóhatározatok ellen benyújtott fellebbezések jogi természetét a törvénykező sem igyekezett tisztázni. Erre példa a 2001. évi 13. Sürgősségi Kormányrendelet és a 2003. évi 39. Sürgősségi Kormányrendelet által szabályozott perorvoslatok esete.

A 2001. évi 13. Sürgősségi Kormányrendelet például közigazgatási perorvoslatnak (cale administrativă de atac) minősítette az általa az adóhatározatok ellen benyújtható óvást. A 2003. évi 39. Sürgősségi Kormányrendelet által szabályozott két perorvoslat, az óvás (contestație) és az ellenvetés (obiectiune), pedig közigazgatási jogszolgáltatási perorvoslatnak (cale de atac administrativ-jurisdictională) volt minősítve. A két fent említett jogszabály által tehát ugyan-

annak a perorvoslatnak különböző jogi természetet tulajdonított a törvénykező.

Mindkét fenti jogszabályt a 2003. évi 92., *Adóügyi Eljárási Törvénykönyvre* vonatkozó Kormányrendelet helyezte hatályon kívül. Az *Adóügyi Eljárási Törvénykönyvnek* 169. cikke az óvást közigazgatási perorvoslatnak minősíti.

Figyelemre méltó az a tény is, hogy az Alkotmánybíróság döntései sem voltak egységesek az adóhatározatok elleni perorvoslatok minősítésében. Az Alkotmánybíróság közömbössége a különleges közigazgatási jogszolgáltatás hatáskörének pontos meghatározásában fellelhető a 2001. évi 13. Sürgősségi Kormányrendelettel kapcsolatosan meghozott döntésekben. Az Alkotmánybíróság a fent említett Sürgősségi Kormányrendelet által szabályozott óvást két, egymást követő döntésében különbözőképpen minősítette. A 2003. évi 127. március 27.-i döntésében közigazgatási perorvoslatnak minősítette, egy későbbi, a 2003. évi 248. június 12.-i döntésében, pedig közigazgatási jogszolgáltatásnak nevezte ugyanazt az óvást.

A törvénykező és az Alkotmánybíróság következetlensége miatt a szakirodalom is megosztott volt az adóhatározatok ellen benyújtott óvások jogi természetének meghatározása tekintetében.

A 2001. évi 13. Sürgősségi Kormányrendelet és az *Adóügyi Eljárási Törvénykönyv* által szabályozott képező óvás jogi természetére vonatkozóan a szakirodalomban két vélemény alakult ki. Véleményünk szerint a 2001. évi 13. Sürgősségi Kormányrendeletre vonatkozó nézetek jelenleg is érvényesek, mivel ennek a jogszabálynak az óvásra vonatkozó előírásait a 2003. évi 92., az *Adóügyi Eljárási Törvénykönyvére* vonatkozó Kormányrendelet szinte teljesen átvette.

Egyes szakírók az adóhatározatok ellen benyújtott óvásokat közigazgatási jogszolgáltatási perorvoslatnak minősítik.<sup>15</sup> Ugyanekkor e nézet fenntartói szerint az óvás elbírálása után kibocsátott határozat közigazgatási bíraskodási irat. A legfontosabb érv, amelyet megállapításaik alátámasztására hoznak fel, az a tény, hogy az óvásra adott határozatot az adóhatóságoknak kötelező

megindokolni. További érvként hozzák fel azt is, hogy az adófizető polgár által megfogalmazott kérvénynek a törvényszéki idézéshez hasonló természete és szerkezete van, illetve azt is, hogy az óvásra adott határozatnak ítélt dolog jogerejével rendelkezik az az ellenőrző szervekre nézve.

Egyre több szakíró igazodik azonban ahhoz a véleményhez mely szerint a az Adóügyi Eljárási Törvénykönyv tárgyát képező óvás egy közigazgatási perorvoslat.<sup>16</sup> Véleményük szerint az adóhatóságok előtt lezajlott eljárások esetén nem beszélhetünk közigazgatási jogszolgáltatási eljárásról, mivel az ilyenfajta eljárások feltételezik az óvást felülvizsgáló szerv teljes függetlenségét. Egy közigazgatási jogszolgáltatási szervnek az Emberi Jogok és Alapvető Szabadságjogok Európai Egyezményének 6. cikke értelmében vett függetlenséggel kell rendelkeznie. Az Adóügyi Eljárási Törvénykönyv IX. fejezetében szabályozott eljárás azonban a Pénzügyminisztérium fennhatósága alá tartozó adóhatóságok előtt zajlik; következésképpen ezek estében nem beszélhetünk reális függetlenségről.

Azt a nézetet osztjuk, hogy egy olyan szerv előtt, amely nem független, és amely nem mentes a részrehajlástól, nem lehet közigazgatási jogszolgáltatási eljárást folytatni, mivel az elbíráló bizottság önálló és részrehajlástól mentes jellege elengedhetetlen feltétele a különleges közigazgatási jogszolgáltatásnak.

Van olyan kutató azonban, aki úgy gondolja, hogy habár az adóhatóságok előtt lezajlott peres eljárást nem lehet közigazgatási jogszolgáltatási eljárásnak tekinteni a döntést hozó szerv a Pénzügyminisztériumnak való alárendeltsége miatt, mégis az eljárást követő határozatot a következő okok miatt államigazgatási bíraskodási (act administrativ jurisdictional) iratnak lehet minősíteni, mivel:

- az adóhatóságok döntésüket a kontradiktórialitás elvét tiszteletben tartó eljárás lebonyolítása után hozzák meg;
- a határozatok szerkezete azonos bírói határozatok szerkezetével;

15 I. Deleanu, *Tratat de procedură civilă*, Servo-Sat Kiadó, Arad, 2001, 1. kötet, 235. old.; D. Dragoș, *Recursul administrativ și contenciosul administrativ*, 108. old.; D. Dragoș, *Procedura contenciosului administrativ*, In: *Dreptul* 5/2001, 141. old.; D. Dragoș, *Implicațiile O.U.G. nr. 13/2001 asupra căilor de contestare a actelor de impunere fiscală și vamală*, In: *Dreptul* 5/2001, 53. old.; I. Condor – S. Cristea, *Căile de atac în dreptul fiscal*. In: *Revista de drept comercial* 92/2002 sz., 151 old.; C. D. Popa, *Noțiunea, natura juridică și importanța contenciosului fiscal*, In: *Revista de drept comercial*, In: *Revista de drept comercial*, 11/2001 sz., 135. old.

16 C. Clipa, i.m., 260 old.; A. Fanu-Moca, *Reglementarea instituției contenciosului administrativ-fiscal în lumina Codului de procedură fiscală (I)*, In: *Revista de drept comercial* 7–8/2004 sz., 297. old

– az óvások felülvizsgálata révén kibocsátott határozatok véglegesek az közigazgatási perorvoslatok rendszerében.<sup>17</sup>

## Összefoglalás

Amint arra már az előbbiekben is rámutattunk, a Románia módosított Alkotmányának 21. cikkének 4. bekezdésében említett különleges közigazgatási jogszolgáltatáson csak az közigazgatási jogszolgáltatási eljárásokat értjük. Közigazgatási jogszolgáltatási eljárásokat pedig csak a független, bíraskodási joggal rendelkező, közigazgatási jogszolgáltatási szervek előtt lehet lebonyolítani. Ez derül ki a közigazgatási bíraskodás törvényének 6. cikkéből is, amely a közigazgatási jogszolgáltatási iratok meghatározását tartalmazza. Következésképpen a államigazgatási közigazgatási jogszolgáltatási perorvoslat igénybevétele fakultatív jellegű; míg az államigazgatási eljárások továbbra is kötelezőek maradnak.

Azoknak a szakíróknak a véleményéhez igazodunk, akik úgy szerint az *Adóügyi Eljárási Törvénykönyve* által szabályozott, az adóhatározatok ellen benyújtható óvást egyszerű közigazgatási perorvoslatnak minősítik. Az adóhatározatok ellen benyújtható óvást nem lehet közigazgatási jogszolgáltatási perorvoslatnak minősíteni, mivel az adóhatározatokat felülvizsgáló szerv, az adóhatóságok, nem közigazgatási jogszolgáltatási szerv. Az adóhatóságok ugyanis nem rendelkeznek az *Emberi Jogok és Alapvető Szabadságjogok Európai Egyezményének* 6. cikke által előírt függetlenséggel, mivel a Pénzügyminisztériumnak alárendelt szervek.

Ilyen körülmények között kijelenthetjük, hogy Románia módosított Alkotmányának 21. cikkének 4. bekezdésében foglaltaknak semmiféle hatásuk nincs az Adóügyi Eljárások Törvénykönyvében szabályozott óvásra. Következésképpen az adóhatározatokkal elégedetlen adóalanyok kötelező módon, jogvesztés terhe alatt először az adóhatósághoz kell óvást benyújtsanak.

<sup>17</sup> C. Clipa, i.m. 270–271. old.