

## AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3312/2018. (X. 16.) AB HATÁROZATA

### alkotmányjogi panasz elutasításáról

Az Alkotmánybíróság teljes ülése alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

#### h a t á r o z a t o t:

Az Alkotmánybíróság a Kúria Kfv.V.35.113/2016/9. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt elutasítja.

#### I n d o k o l á s

##### I.

- [1] 1. A jogi személy indítványozó – jogi képviselője útján – 2017. június 19-én az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 27. §-a szerinti alkotmányjogi panaszt nyújtott be az Alkotmánybírósághoz, melyben kérte a Kúria Kfv.V.35.113/2016/9. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését.
- [2] 2. Az indítványozó, egy építési tevékenységgel foglalkozó kft. (a továbbiakban: indítványozó) a panasszal támadott ítélet alapjául szolgáló bírósági eljárásban felperesként, az azt megelőző közigazgatási hatósági eljárásban pedig ügyfélként vett részt.
- [3] A Kúria támadott ítéletével felülvizsgált közigazgatási és munkaügyi bírósági ítélet által elbírált közigazgatási eljárásban az adóhatóság a későbbi panaszost adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [4] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a későbbi panaszos kft.-nél a 2007., 2008. és 2009. évekre vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, az összes adónemre kiterjedő ellenőrzést végzett. Megismételt eljárásban hozott 2511707636. számú, 2014. február 26-i határozatában megállapította, hogy a panaszos fővállalkozóként végzett autópálya-építési tevékenysége során az általa igénybe vett három alvállalkozó által kiállított számlák alapján az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontja értelmében áfa-levonási jogot érvényesített, ezt azonban az elsőfokú adóhatóság szerint jogszerűtlenül tette meg. Az Áfa tv. 120. § a) pontja az ún. egyenes adózásra vonatkozó szabályokat tartalmazza, miközben az ingatlanra vonatkozó építési-szerelési munkák esetén az ún. fordított adózás szabályai érvényesek; ennek alapján az ilyen munkákhoz közvetlenül kapcsolódó egyéb szolgáltatások (pl. az építéshez használt anyagnak az építési területre történő fuvarozása) az építőipari tevékenységhez szorosan kapcsolódó, annak adójogi megítélését osztó szolgáltatások, nem pedig attól elválasztható, önálló szolgáltatások, így e tevékenységek esetében is az építési-szerelési munkákra vonatkozó szabályok, azaz a fordított adózás szabályai érvényesek. Így az elsőfokú adóhatóság többek között megállapította, hogy az indítványozóval szerződött, alvállalkozóként földmunkát (azaz építési tevékenységet) végző R. Kft., valamint a szintén alvállalkozóként földmunkát végző A. Kft. által végzett, a földmunkához kapcsolódó szállítási, fuvarozási tevékenység nem önálló ügyletnek, hanem járulékos szolgáltatásnyújtásnak minősül. A B. Kft. által végzett szállítás ugyanígy minősül, ahogyan a szintén ezen B. Kft. által gép bérbeadásaként feltüntetett szolgáltatás is az építési tevékenységhez kapcsolódik, nem pedig önálló szolgáltatás, mivel a gépet az építkezéshez használták, ráadásul azt B. Kft. munkavállalói üzemeltették, így a bérleti szerződés feltételei nem álltak fent. Összességében adójogi szempontból az adóhatóság szerint nem a szerződések elnevezése, hanem a szerződések tényleges tartalma, a felek megállapítható valódi szerződéses akarata számít.
- [5] Mindezek alapján az elsőfokú adóhatóság áfa adónemben adókülönbözetet állapított meg a későbbi panaszos terhére, és 50%-os mértékű adóbírságot szabott ki, emellett késedelmi pótlékot is megállapított. Kimondta, hogy a három alvállalkozó által kiállított és vizsgált kérdéses számlák alapján az adózót az egyenes adózás

szabályai szerint, vagyis az Áfa tv. 120. § a) pontjára alapítottan adólevonási jog nem illeti meg, mivel azok az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés b) pontja szerinti fordított adózás alá tartoznak.

- [6] Az ügyfél fellebbezett ezen döntés ellen, nem értve egyet a kérdéses számlák tekintetében a fordított adózás szabályai alkalmazását előíró adóhatósági megállapítással. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (a továbbiakban: másodfokú adóhatóság) 2014. június 18-án hozta meg másodfokú, 2512544733. számú határozatát, melyben az adókülönbözlet megállapításával és a megállapított adókülönbözlet mértékével egyetértett, az adóbírság összegét azonban – mérlegelési jogkörével élve – 50%-ról 30%-ra szállította le, vagyis az elsőfokú határozatot részben megváltoztatta, annak a megváltoztatással nem érintett rendelkezéseit (vagyis az áfa adónemben megállapított adókülönbözetre vonatkozó adóbírság mértékén kívül minden mást) hatályában fenntartotta.
- [7] A másodfokú adóhatósági határozat szerint az elsőfokú adóhatóság megállapítása jogszerű volt, vagyis a tévesen áfa tartalommal kiállított számlák alapján az Áfa tv. 120. § a) pontja nem teljesült, ugyanakkor a fordított adózás miatt a felperes által megállapítandó fizetendő adó okán (bevallás esetén) a felperes adólevonást érvényesíthet az Áfa tv. 120. § b) pontja szerint, így nem adóztatta kétszeresen a felperest az elsőfokú adóhatóság, csupán a fizetendő adót állapította meg az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés b) pontja alapján és az adólevonási jog jogcímét módosította. A másodfokú adóhatósági határozat szerint helyes volt az az elsőfokú adóhatósági megállapítás is, hogy a három alvállalkozó által kibocsátott, vizsgált számlák esetében a felperes eljárása ellentétes volt az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés b) pontjával. E számláknak nem lehet tartalmi eleme az Áfa összeg feltüntetése. Valójában az e számlákon feltüntetett gazdasági esemény (az építéshez szükséges anyagok szállítása, illetve gép bérbeadása) osztja a földmunkák adójogi sorsát, azokat a fordított adózás szabályai szerint, áfa tartalom feltüntetése nélkül kellett volna kiállítani, vagy arra történő utalással, hogy a gazdasági esemény fordított adózás hatálya alá tartozik.
- [8] A másodfokú határozat azt is leszögezte, hogy – a későbbi indítványozó ügyfél hivatkozásával ellentétben – a fordított adózás tekintetében nem annak van jelentősége, hogy a szolgáltatás osztható-e, vagy sem, hanem annak, hogy a főszolgáltatás teljesítése, vagyis az autópálya építésének szerződésszerű teljesítése megvalósulhatott volna-e a szállítási feladatok elvégzése nélkül. Mivel az alvállalkozók ténylegesen a munkaterületen végezték az építési anyagok mozgatását, szállítását, illetőleg ezeket az építési anyagokat fel is használták az autópálya építéséhez, mely nélkül az autópálya megépítése nem valósulhatott volna meg, ezért jelen esetben nyilvánvaló, hogy e munkák az építés járulékos szolgáltatásainak minősülnek. Ebből pedig adójogi szempontból az következik, hogy e járulékos, a főszolgáltatáshoz kapcsolódó, kizárólag a főszolgáltatás megvalósulása érdekében eszközölt mellékszolgáltatások adózási mechanizmusa meg kell, hogy egyezzen a főszolgáltatás, vagyis a földmunka (azaz az építési tevékenység) adózási mechanizmusával, tehát e mellékszolgáltatásoknak is fordítottan kell adózniuk.
- [9] 3. Az indítványozó a másodfokú adóhatósági határozattal szemben keresetet terjesztett elő. Ebben elsődlegesen az alperes adóhatóság határozatának megváltoztatásával a felperes terhére megállapított adókülönbözlet, adóbírság és késedelmi pótlék törlését, másodlagosan az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezését, harmadlagosan pedig a határozat akként történő megváltoztatását kérte, hogy a bíróság az adóbírság kiszabását teljes mértékben mellőzze, illetve a késedelmi pótlék megfizetésének kezdő napjaként vagy az ítélet meghozatalának napját, vagy a másodfokú adóhatósági határozat meghozatalának napját állapítsa meg. Szerinte anyagi jogi szempontból az alperes tévesen minősítette az említett szolgáltatásokat (szállítás, gépbérlet) az építési munkákhoz kapcsolódó, annak adójogi sorsát osztó mellékszolgáltatásnak, ezáltal tévesen róta fel a felperes adózónak a fordított adózás szabályai alkalmazásának elmaradását, és tévesen állapított meg ennek okán adókülönbözletet, valamint adóbírságot és késedelmi pótlékot. E munkák szerinte nem a főszolgáltatáshoz (a földmunkákhoz) kapcsolódó járulékos tevékenységek, hanem önálló tevékenységek voltak, melyekre így az egyenes adózás szabályait kellett alkalmazni, és az adóhatóság által megvizsgált alvállalkozói keretszerződések, tárgyalási jegyzőkönyvek és egyéb dokumentumok is ezt az álláspontot, nem pedig a NAV álláspontját támasztják alá. A felperes szerint továbbá a fővállalkozó részére az alvállalkozók által kiállított és a fővállalkozó által kiegyenlített áfás számlák tartalmát az alvállalkozók (a fővállalkozó részére szolgáltatást nyújtó számlakiállítók) bevallották, azt be is fizették, emiatt a költségvetést semmilyen kár nem érte. Mivel a panaszos korábban is hasonló módon (az egyenes adózás szabályai szerint) járt el, és az adóhatóság akkor ezt jogszerűnek fogadta el, ezért a felperes indítványozó jóhiszeműen feltételezhette azt, hogy eljárása most is jogszerű.

- [10] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.32.617/2014/26. számú, 2015. december 4-én meghozott, első fokon jogerős ítéletében a másodfokú adóhatósági határozatot részben – a fordított adózással minősített jogügyletekre vonatkozó megállapítások és jogkövetkezményeik körében – hatályon kívül helyezte és az alperesre tekintetben új eljárás lefolytatására kötelezte, ezt meghaladóan a felperes keresetét elutasította. Anyagi jogi szempontból a közigazgatási és munkaügyi bíróság egyetértett az alperes adóhatósággal abban hogy – a felperes hivatkozásával ellentétben – adójogi szempontból nem annak van jelentősége, hogy a vizsgált számlákban foglalt szolgáltatások alapjául szolgáló szerződések polgári jogilag minek minősülnek, vagy hogy azok fizikailag vagy jogilag oszthatóak-e, hanem annak, hogy az e szerződések alapján megvalósult szolgáltatások szorosan kapcsolódtak az építési munkának minősülő földmunkák végzéséhez, utóbbi nélkül az előbbiek sem valósultak volna meg, tehát az adóhatóság azon jogértelmezése, miszerint e további szolgáltatások (szállítás, gépbérlés) a földmunkához hasonlóan a fordított adózás szabályi szerint adóznak, helytálló volt.
- [11] Ugyanakkor a bíróság szerint az alperes adóhatóság nem vizsgálta, hogy a költségvetést érte-e kár, vagyis hogy a számlakibocsátó alvállalkozók egyébként eleget tettek-e fizetési kötelezettségüknek – ha ugyanis eleget tettek, akkor a bíróság szerint a felperes áfa-fizetési kötelezettségének előírásával az áfa kétszeresen kerülne befizetésre a költségvetésbe. Mindez pedig ellentétes lenne a Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.411/2010/4. számú eseti döntésében [EBH2011. 2378 (a továbbiakban: EBH)] közétett, azóta a bírói gyakorlat által elfogadott és alkalmazott jogértelmezéssel. Ezen eseti döntés (és az EBH) közigazgatási és munkaügyi bíróság által hivatkozott indokolása szerint: „az adózó tévedése nem vezethet adólevonási jogának elenyészéséhez a következők miatt: A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról [...] szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvből, és az annak helyébe lépett – közös – hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv szabályaiból, és az EU Bíróság ítélezési gyakorlatából következően az érintett adóalanyok be kell tartania [a] tagállam által meghatározott formai követelményeket ahhoz, hogy a HÉA (áfa) levonási jogát gyakorolhassa, de ezek nem mehetnek túl azon a mértéken, amely[ek] a fordított adózási eljárás helyes alkalmazásának biztosításához mindenképpen szükségesek. [...] Az alperes tudta, hogy [...] a számlakibocsátók eleget tettek adófizetési kötelezettségüknek, és a felperes adólevonási jogának gyakorlásával az állami költségvetést nem érte kár, [...] mégis a felperes terhére az adókülönbözetet úgy írta elő, mégpedig kizárólag formai okokra figyelemmel, hogy a felperest nem mentesítette az [...] áfa teher alól. [...] Az alperes a határozatába foglalt érdemi döntéssel megfosztotta a felperest attól, hogy a fordított adózásból eredő adófizetési kötelezettség mellett ugyanezen adóösszeg levonására is jogosult legyen, mivel a felperes számára [...] az önellenőrzés, továbbá a számlakibocsátók tekintetében a reparáció, számlahelyesbítés lehetőségei nem álltak fenn. [...] Az alperes eljárása és határozata nem felel meg a közösségi jog szabályainak, amelyek fordított adózás esetén is lehetőséget adnak az adólevonásra [...]. Bár a számlák esetén a fordított adózás szabályai az irányadók, nem hozható olyan érdemi döntés, amely a felperest levonási jogának gyakorlásától megfosztja.”
- [12] A bíróság szerint tehát az adóhatóság nem teremtette meg ténylegesen annak a lehetőségét a felperes számára, hogy adólevonási joga ne enyészzen el, illetve ezzel kapcsolatban a közigazgatási határozat semmilyen megállapítást vagy indokolást nem tartalmaz. Az új eljárásban tehát a bíróság szerint – bár a fordított adózás követelménye kétségtelen – az adóhatóságnak azt is vizsgálnia kell, hogy az adólevonási jogával a felperes élhetett-e annak érdekében, hogy az áfatartalmat ne kétszeresen fizesse meg az államnak. Az alperesnek tehát érdemben meg kellett volna vizsgálnia azokat a feltételeket, amelyeket az EBH2011. 2378. számú döntés is felsorol, mivel ha az ott írt feltételek kétséget kizáróan teljesülnek, akkor kizárólag formai okokból, illetve a jogszabály helytelen értelmezéséből fakadó téves adózási mechanizmus (tévesen alkalmazott jogcím) választása miatt a felperes adólevonási joga nem enyészhet el. Emiatt tehát a bíróság a másodfokú adóhatósági határozatot hatályon kívül helyezte, és az alperes adóhatóságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította; egyebekben a keresetet alaptalannak találta, így ezt meghaladóan a keresetét elutasította.
- [13] 4. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ezen ítéletével szemben az alperes adóhatóság terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet a Kúriához, melyben elsődlegesen az elsőfokú ítélet rendelkező részének a hatályon kívül helyező és az új eljárásra kötelező rendelkezését, illetve az indokolásának a fordított adózással kapcsolatos tárgykörből a hatályon kívül helyezést megalapozó részek hatályon kívül helyezését és a kereset teljes körű elutasítását, másodlagosan a hatályon kívül helyezését és e tárgykörben az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Az alperes arra hivatkozott, hogy a jogerős döntést hozó bíróság által megállapított tényállás, valamint a hatályon kívül helyezés és új eljárásra utasítás jogalapját jelentő, a bíróság által hivatkozott EBH alap-

jául szolgál tényállás nem azonos, így az EBH-ban foglalt szempontok sem alkalmazhatók jelen ügyre. Az EBH alapjául szolgáló tényállás szerint ugyanis az adózót kétszeresen sújtotta az adóhatóság. A NAV abban az ügyben egyrészt azt állapította meg, hogy a befogadott, a fordított adózás szabályai helyett egyenes adózással kibocsátott számla tartalmában helytelen volt, mert előzetesen felszámított adót tartalmazott, amelyet ezért az adózó nem helyezhet levonásba; másrészt azt is kimondta, hogy a fordított adózás miatt ugyanakkor fel is kell számítani az adót, ám a fordított adózásnak megfelelő számlával az adózó nem rendelkezett, ennek okán a már felszámított adó mellett levonható adót nem szerepeltethet. Az alperes szerint a Legfelsőbb Bíróság kizárólag ez utóbbi mozzanatot minősítette abban az ügyben jogszabálysértőnek, vagyis azt, hogy a fordított adó felszámítása mellett az adózó a levonási jogával nem élhetett. Jelen ügyben azonban az adóhatóság mind a három számlakibocsátó alvállalkozó vonatkozásában csak az egyenes adózású számlák után zárta ki az adólevonást, a fordított adózásra tekintettel felszámított adó levonását viszont megengedte, ezért csupán egyszeres áfa megállapítást tett. Mindez pedig az alperes szerint megfelel a Legfelsőbb Bíróság elvi döntésének és az Európai Bíróság joggyakorlatának is. A panaszos az adóhatósági megállapítás idején – ha jóhiszemű lett volna – gondoskodhatott volna arról, hogy az adólevonási joga gyakorlásához szükséges számlák rendelkezésre álljanak, ezt azonban meg sem kísérelte. Az, hogy e lehetőséggel nem élt, az az ő érdekkörében felmerülő körülmény, amely az alperesre nem hárítható át, ezért a felperes tartozik viselni a felelősséget.

- [14] A felperes felülvizsgálati ellenkérelme szerint a közigazgatási és munkaügyi bíróság nem azért vette figyelembe jelen ügyben is döntése alapjaként a már hivatkozott, korábban hozott EBH-t, mert a két ügy tényállása hasonló lett volna, hanem azért, mert az EBH olyan általános adóelvek értelmezését végezte el, melyek jelen ügyben is relevánsak. Így az EBH jelen ügyben az indítványozó szerint – a tényállások különbözősége ellenére – azért alkalmazható, mert annak valódi tartalma a kétszeres adóztatást eredményező eljárás elkerülésének adóhatósági kötelezettsége, függetlenül attól, hogy a költségvetésbe történő kétszeres adóbefizetést konkrétan milyen adóhatósági eljárás eredményezte. Az indítványozó szerint „effektív módon megvalósul a kétszeres adóztatás [...] azáltal, hogy az Áfa tv. 142. § (1) b) pont szerint fizetendő adót állapított meg a felperes részére az adóhatóság, emellett az Áfa. tv. 120. § a) pontja szerinti adólevonási jogot megtagadta, így azonban az Áfa tv. 120. § b) pontja szerinti adólevonási jog érvényesíthetősége kiüresedik az elévülés, illetve a számlakibocsátók időközbeni jogutód nélküli megszűnése okán (amely körülményekre azonban az adóhatóság nincs tekintettel).”
- [15] A Kúria az alkotmányjogi panasszal támadott, Kfv.V.35.113/2016/9. számú, 2016. október 27-i ítéletében a felülvizsgálati kérelemnek helyt adott, a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel támadott részeit – a nem támadott részek érintetlenül hagyása mellett – hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét teljes körűen elutasította. A Kúria szerint a közigazgatási és munkaügyi bíróság ítéletének alapjául és ezáltal az alperes adóhatóság határozatának hatályon kívül helyezése elrendelésének jogi indokál szolgáló EBH alkalmazása téves volt, az ugyanis a jelen perben megállapítotthoz képest eltérő tényállásra vonatkozott, jelen perben tehát nem lett volna alkalmazható. Az EBH alapjául szolgáló ügyben ugyanis az adóhatóság kétszeres adófizetési kötelezettséget állapított meg, amelyről az akkori Legfelsőbb Bíróság kimondta, hogy – figyelemmel a közösségi jogi normákra és az európai bírósági gyakorlatra is – jogellenes; jelen ügyben azonban ilyen kétszeres adófizetési kötelezettség előírása nem történt, mivel az adóhatóság kizárólag az egyenes adózás szabályai szerint kibocsátott számlák után nem engedte az adólevonást, ám a felperesnek a fordított adózásból eredő levonási jogának érvényesítése ténylegesen fennállt. Azt, hogy az adóhatósági eljárás alapján a felperes e jogát nem gyakorolta, a saját érdekkörébe esik, e jogában az adóhatóság őt nem korlátozta, így e mulasztás jogkövetkezményeit a felperes viselni köteles. Mivel tehát az alperes – az EBH meghozatala alapjául szolgáló üggyel ellentétben – nem írt elő kétszeres fizetési kötelezettséget, így az EBH alapján meghozott jogerős ítélet tartalmilag téves, jogszabályellenes, ezért azt a Kúria hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét érdemben elutasította.
- [16] 5. Az indítványozó, a per egykori felperese az Abtv. 27. §-a szerinti alkotmányjogi panaszában a Kúria ezen, Kfv.V.35.113/2016/9. számú, felülvizsgálati eljárásban hozott ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését kéri az Alkotmánybíróságtól, melyet ellentétesnek tart az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésével, konkrétan a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog részét képező indokolt bírói döntéshez való joggal. A panasz – túl azon, hogy ismerteti a kúriai ítélet és az az által felülvizsgált közigazgatási és munkaügyi bírósági ítélet anyagi jogi jellegű megállapításait, és röviden megismétli azoknak a pertörténetből is megismerhető tartalmi kritikáját – azon alapul, hogy a Kúria az indítvány szerint nem tett eleget indokolási kötelezettségének. Az indítványozó négy pontban foglalja össze ezzel kapcsolatos alkotmányjogi okfejtését: szerinte egyrészt az ítélet nem mutatja be kellő részletességgel a Kúria döntésének alapjául szolgáló jogi indokokat; másrészt

az ítéletből nem tűnik ki, hogy a Kúria érdemben, azaz a szükséges alapossággal megvizsgálta-e, hogy az elsőfokú bíróság álláspontja megalapozott-e a tekintetben, vajon az EBH által adott iránymutatásokra az Áfa. tv. 120. § a) pontjának alkalmazása körében az elsőfokú ítéletben rögzítettek szerint kell figyelemmel lenni; harmadrészt ha megvizsgálta, az ítéletében akkor sem ad számot arról, hogy milyen indokkal tartotta jogszabálysértőnek az elsőfokú bíróságnak a panaszos számára a kúriai döntésnél kedvezőbb jogértelmezését; negyedrészt az előbbi eredményeképpen az sem derül ki, hogy a Kúria saját jogértelmezése mennyiben felel meg az Alaptörvény 28. cikke szerinti, bíróságokkal szemben megfogalmazott értelmezési követelménynek. Mindezeket arra hivatkozással állítja az indítvány, hogy a kúriai ítélet érdemi indokolása mindössze egyetlen (a [23] számú) bekezdés, melyben a Kúria pusztán annyit állapított meg, hogy a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a jogerős ítéletében az EBH-ra – mivel az a mostanival nem analóg ügy – nem hivatkozhatott volna. Az indítványozó érvelése szerint azonban a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság nem azért ítélte alkalmazhatónak ezt az EBH-t, mert a két ügy tényállása azonos lett volna, hanem azért, mert az EBH-ban a Legfelsőbb Bíróság olyan általános adóelveket fogalmazott meg, melyek jelen ügyben – a két tényállás különbözősége ellenére is – alkalmazandóak lettek volna; arról azonban, hogy ezen adóelveket miért nem alkalmazta, a Kúria ténylegesen nem adott számot.

## II.

[17] Az Alaptörvénynek az indítványban hivatkozott rendelkezése:

„XXVIII. cikk (1) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.”

Az Áfa tv.-nek az ügyben érintett rendelkezései:

„120. § Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet

a) termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is – rá áthárított;

b) termék beszerzéséhez – ideértve a termék Közösségen belüli beszerzését is –, szolgáltatás igénybevételéhez – ideértve az előleget is, ha az adót a 140. § a) pontja szerint a szolgáltatás igénybevevője fizeti – kapcsolódóan fizetendő adóként megállapított;”

## III.

[18] Az alkotmányjogi panasz nem megalapozott.

[19] 1. Az Alkotmánybíróságnak mindenekelőtt arról kellett döntenie, hogy az alkotmányjogi panasz befogadható-e. Ennek során vizsgálnia kellett a befogadhatóság mind formai, mind tartalmi feltételeinek érvényesülését. Mindezek alapján az Alkotmánybíróság a következő megállapításokra jutott.

[20] Az Abtv. 27. §-a szerinti alkotmányjogi panaszt a sérelmezett bírói döntést követő 60 napon belül nyújtották be [Abtv. 30. § (1) bekezdés]. Az indítvány tartalmazza azt a törvényi rendelkezést, amely megállapítja az Alkotmánybíróság hatáskörét az indítvány elbírálására, továbbá amely az indítványozó jogosultságát megalapozza [Abtv. 52. § (1b) bekezdés a) pont]. Az indítvány tartalmazza az Alaptörvényben biztosított jog sérelmének lényegét [Abtv. 52. § (1b) bekezdés b) pont]. Az indítvány tartalmazza az Alkotmánybíróság által az indítványozó szerint vizsgálendő bírói döntést [Abtv. 52. § (1b) bekezdés c) pont]. Az indítvány tartalmazza az Alaptörvény megsértett rendelkezését [Abtv. 52. § (1b) bekezdés d) pont]. Az indítvány tartalmaz indokolást arra nézve, hogy a sérelmezett bírói döntés miért ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezésével [Abtv. 52. § (1b) bekezdés e) pont]. Az indítvány tartalmaz kifejezett kérelmet a bírói döntés megsemmisítésére [Abtv. 52. § (1b) bekezdés f) pont].

- [21] Az indítvány megfelel annak a tartalmi feltételnek, mely szerint – az indítványozó állítása alapján – az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogának sérelme következett be [Abtv. 27. § a) pont]. Az indítvány megfelel annak a tartalmi feltételnek, mely szerint az indítványozó a jogorvoslati lehetőségeit már kimerítette, vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva [Abtv. 27. § b) pont]. Az indítványozó jogosultnak tekinthető [Abtv. 51. § (1) bekezdés]. Az indítványozó érintettnek tekinthető (Abtv. 27. §). Az indítvány felveti annak lehetőségét, hogy a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség történhetett, illetve hogy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdéstről van szó (Abtv. 29. §).
- [22] Az Alkotmánybíróság mindezek alapján megállapította, hogy az alkotmányjogi panasz befogadható és érdemben elbírálható.
- [23] 2. Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése vonatkozásában megszilárdult gyakorlattal rendelkezik; e gyakorlatnak a jelen ügy tekintetében releváns alkotmányos szabályai a következők.
- [24] A 7/2013. (III. 1.) AB határozat szerint „[a]z Alkotmánybíróság a tisztességes eljáráshoz való jog lényegéről kialakított álláspontját elvi jelentőséggel a 6/1998. (III. 11.) AB határozatban (a továbbiakban: Abh.) foglalta össze. Az Abh.-ban megfogalmazott megállapításokat az Alkotmánybíróság utóbb több döntésében is megerősítette és gyakorlattá formálta. Az Abh.-ban kimunkált alkotmányos mérce értelmében a tisztességes eljárás (*fair trial*) követelménye az eljárásjogi garanciák érvényesülését is felöleli, és egy olyan minőséget jelent, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembe vételével lehet csupán megítélni. [...] Az Alkotmánybíróság értelmezésében [...] a tisztességes eljáráshoz fűződő jog körébe tartozik a hatékony bírói jogvédelem követelménye, amely szerint a jogi szabályozással szemben alkotmányos igény, hogy a perbe vitt jogokról a bíróság érdemben dönthessen. Önmagában a bírói út igénybevételének formális biztosítása ugyanis nem elegendő az eljárási garanciák teljesedéséhez, hiszen az alkotmányos szabályban előírt garanciák éppen azt a célt szolgálják, hogy azok megtartásával a bíróság a véglegesség igényével hozhasson érdemi döntést. A tisztességes eljárás követelménye tehát magában foglalja a hatékony bírói jogvédelem igényét is” {7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [24]}.
- [25] „Az indokolt bírói döntéshez fűződő jog [...] az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes eljárás alkotmányos követelményrendszerén belül jelentkezik. Az alkotmányos előírás ugyanakkor kizárólag az eljárási törvényekben foglaltak szerint kötelezheti a bíróságot a döntésének alapjául szolgáló indokok bemutatására. Ebből következik, hogy az Alkotmánybíróság az Alaptörvény e szabályát mindig együtt olvassa a jogvita jellege, és az adott ügy típusa által kijelölt konkrét eljárásjogi szabályokkal. Figyelemmel az Alaptörvény 28. cikkében előírt jogszabály értelmezési kötelezettségre is, az Alkotmánybíróság azt vizsgálja, hogy az indokolási kötelezettséget előíró eljárási jogszabályokat a bíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében meghatározott követelményeknek megfelelően alkalmazta-e. Az Alkotmánybíróság tehát a rendes bíróságoktól eltérően nem a felülbírálatra alkalmasság szempontjából vizsgálja a bíróságok indokolási kötelezettségének teljesítését, és tartózkodik attól, hogy jogági dogmatikához tartozó kérdések helytállóságáról, illetve törvényességéről, avagy kizárólag törvényértelmezési problémáról állást foglaljon {3003/2012. (VI. 21.) AB végzés, Indokolás [4]}. Ennek megfelelően az Alkotmánybíróság nem vizsgálja azt sem, hogy az indokolásban megjelölt bizonyítékok és megjelenő érvek megalapozottak-e, mint ahogy azt sem vizsgálja, hogy a jogalkalmazó helytállóan értékelte-e az eljárásban beszerzett bizonyítékokat és előadott érveket, vagy a konkrét ügyben a bírói mérlegelés eredményeként megállapított tényállás megalapozott-e. A tényállás megállapítása, a bizonyítékok értékelése, és mérlegelése ugyanis az eljárási jogi szabályokban a jogalkalmazó számára fenntartott feladat {3237/2012. (IX. 28.) AB végzés, 3309/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [5]}” {7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [33]}. „Ehhez képest az Alkotmánybíróság által vizsgált, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rejlő indokolási kötelezettség alkotmányos követelménye a bíróság döntési szabadságának abszolút korlátját jelenti, nevezetesen azt, hogy döntésének indokairól az eljárási törvényeknek megfelelően szükséges számot adnia. Az indokolási kötelezettség alkotmányjogi értelemben vett sérelme az eljárási szabály alaptörvény-ellenes alkalmazását jelenti. A tisztességes eljárásból fakadó elvárás tehát az eljárási szabályok Alaptörvénynek megfelelő alkalmazása, ami a jogállami keretek között működő bíróságok feladata. Az eljárási törvény rendelkezéseire is figyelemmel, a tisztességes eljárás alkotmányos követelménye a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárást mindenképpen megfogalmazza, hogy a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossgal megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon. Ennek megítéléséhez az Alkotmánybíróság vizsgálja a jogvita természetét, az alkalmazandó el-

járási törvény rendelkezéseit, a felek által az adott ügyben előterjesztett kérelmeket és észrevételeket, valamint az ügyben választ igénylő lényeges kérdéseket” [7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [34]].

- [26] 3. Jelen ügyben megállapítható, hogy az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése által garantált tisztességes bírósági eljáráshoz való jogból fakadó indokolt bírói döntéshez való Alaptörvényben biztosított jogot a támadott felülvizsgálati döntést meghozó Kúria nem sértette meg, mivel az ügy lényegi részeire vonatkozó indokairól számot adott.
- [27] Az irányadó eljárási törvény, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: régi Pp.) 275. § (2) bekezdése értelmében „a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül, kivéve, ha a pert hivatalból megszünteti, vagy ha a határozatot hozó bíróság nem volt szabályszerűen megalakítva, illetve a határozat meghozatalában olyan bíró vett részt, akivel szemben a törvény értelmében kizáró ok áll fenn.” Jelen ügyben felülvizsgálati kérelmet csak az alperes nyújtott be; a felperes felülvizsgálati kérelmet nem, csak csatlakozó felülvizsgálati kérelmet és ellenkérelmet nyújtott be, a felülvizsgálati ellenkérelemben foglaltakat azonban a Kúria a régi Pp. 275. § (2) bekezdése alapján a felülvizsgálati eljárásban nem vizsgálhatja.
- [28] Mindezek mellett is, a Kúria eljárási szempontból kielégítő indokolást adott arra nézve, miért nem tartotta anyagi jogilag megalapozottnak a jogerős döntést, és annak a felperes számára előnyös rendelkezéseit miért helyezte hatályon kívül, és a felperes keresetét miért utasította el. Indokolásában leírta, hogy – a felperes álláspontjával szemben – a jogerős ítélet alapjául szolgáló EBH egy olyan eljárásban született, és ezáltal egy olyan jogkérdést döntött el, amely döntésnek az alapjául szolgáló tényállás alapjaiban más volt, mint a jelen ügyben megállapított tényállás. A Kúria megfogalmazásában „[A]z EBH2011. 2378. számú döntésében vizsgált jogügylet nem tény- és jogazonos a jelen perben tárgyalt adóüggyel, ezért arra az elsőfokú bíróság analóg ügyként nem hivatkozhatott volna, és a hatályon kívül helyező rendelkezését nem alapozhatta volna. A jegyzőkönyv és a határozatok is tartalmazzák minden egyes számlakibocsátóval kapcsolatos tételnél, hogy az adóhatóság csak és kizáróan az »egyenes adós« számlák után nem engedte az adólevonást, és felperesnek a fordított adózásból eredő levonási jogának érvényesítése fennáll. E joggyakorlás jogszerű feltételeinek megteremtése, és e jog törvényes gyakorolhatósága a felperesnek biztosított volt, abban a hatóság nem akadályozta, nem korlátozta, annak elmulasztása az adózó saját terhe, mulasztása jogkövetkezményeit viselni köteles.” A Kúria tehát a felperes által állított jogsérelmet a felperes által hivatkozott okok alapján a fent kifejtettek miatt megalapozatlannak találta, arra kielégítő mértékű, az adott ügy által megkövetelt részletességű és tartalmú indokolást adott; más, a felperes jogsérelmét alátámasztó érv hiányában pedig a kereset elutasításának volt helye.
- [29] Mivel az Alkotmánybíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésének részét képező indokolt bírói döntéshez való jogot mindig együtt olvassa a jogvita jellege, valamint az adott ügy típusa által kijelölt konkrét eljárásjogi szabályokkal, vagyis ez esetben a régi Pp. 275. §-ával, ezért, figyelemmel az Alaptörvény 28. cikkében előírt jogszabály-értelmezési kötelezettségre is, az Alkotmánybíróság csak azt vizsgálhatta, hogy az indokolási kötelezettséget előíró eljárásjogi jogszabályokat a bíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében meghatározott követelményeknek megfelelően alkalmazta-e. Az Alkotmánybíróság tartózkodik, és jelen ügyben is tartózkodott attól, hogy a tisztességes eljáráshoz való Alaptörvényben biztosított jog vizsgálata kapcsán a bírói jogértelmezéshez és jogalkalmazáshoz tartozó szakjogi kérdések megfelelőségéről állást foglaljon; az Alkotmánybíróság csak a jogalkalmazás alkotmányosságának elbírálására jogosult, mely az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése esetében kizárólag az irányadó eljárásjogi törvények alkalmazását követeli meg.
- [30] Megjegyzi emellett az Alkotmánybíróság, hogy az indokolás hossza önmagában nem alkotmányossági kérdés. Amennyiben az eljárásjogi törvények szerint a bírói döntés indokolása számot adott a vizsgálandó kérelmekben szereplő érvekről, úgy pusztán az indokolás rövidege, lényegre törő volta miatt alappal az indokolt bírói döntés hiányára hivatkozni nem lehet. Jogáganként eltérő mértékű lehet az alkotmányosan elvárható bírói indokolás terjedelme, és különösen közigazgatási ügyszakban a rövid, ám az eljárásjogi törvényeknek megfelelő tartalommal bírói indokolás sem tekinthető pusztán ezen oknál fogva Alaptörvény-ellenesnek. Ahogyan azt az Alkotmánybíróság a 3183/2017. (VII. 14.) AB végzésben megállapította „az indokolás terjedelme önmagában nem fokmérője a tisztességes eljárás követelményének, így ezen formai szempont önmagában eleve nem alkalmas alapjogi sérelem okozására. Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint »[a] bíróságok indokolási kötelezettségéből nem következik a felek által felhozott minden észrevétel egyenként való megcáfolási kötelezettsége, különösen nem az indítványozó szubjektív elvárásait kielégítő mélységű érvrendszer bemutatása. A jogszabályok végső soron

és kötelező erővel történő értelmezése egyébiránt a bíróságok feladata.« {30/2014. (IX. 30.) AB határozat, Indokolás [89]}” {3183/2017. (VII. 14.) AB végzés, Indokolás [14]}.

[31] Mindezek okán az Alkotmánybíróság a Kúria Kfv.V.35.113/2016/9. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt elutasította.

Budapest, 2018. október 02.

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke

*Dr. Balsai István s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Czine Ágnes s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke,  
az aláírásban akadályozott  
*Dr. Dienes-Oehm Egon*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Horváth Attila s. k.,*  
alkotmánybíró

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

*Dr. Pokol Béla s. k.,*  
előadó alkotmánybíró

*Dr. Salamon László s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Schanda Balázs s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Stumpf István s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Szalay Péter s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Szívós Mária s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Varga Zs. András s. k.,*  
alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/843/2017.

