

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3097/2021. (III. 22.) AB HATÁROZATA

alkotmányjogi panasz elutasításáról

Az Alkotmánybíróság teljes ülése alkotmányjogi panasz tárgyában – *dr. Juhász Imre és dr. Salamon László* alkotmánybírók különvéleményével – meghozta a következő

h a t á r o z a t o t:

Az Alkotmánybíróság a Kúria Kfv.V.35.547/2018/7. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt elutasítja.

I n d o k o l á s

I.

- [1] 1. Egy gazdasági társaság indítványozó jogi képviselője (dr. Lassányi Gábor Krisztián ügyvéd) útján alkotmányjogi panasszal fordult az Alkotmánybírósághoz arra hivatkozva, hogy a Kúria ítélete sérti az Alaptörvény R) cikk (3) bekezdését, XIII. cikk (1) bekezdését, XXIV. cikk (1) bekezdését, XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdését, valamint 28. cikkét, és ezért ennek a bírói döntésnek – az alapul szolgáltat adóhatóság határozatokra is kiterjedő hatályú – megsemmisítését indítványozta.
- [2] Az alkotmányjogi panaszra okot adó ügy lényege az alábbiak szerint foglalható össze.
- [3] 1.1. Az indítványozónál a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2011 januárjára általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés alapján, 2015. november 20-án meghozott 3625775696 számú határozatával adóhiányt állapított meg, késedelmi pótlékot számított fel és adóbírságot szabott ki. Az elsőfokú határozat indokolása rögzítette, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 128. § (1) bekezdése alapján rendelkezésre állt 60 napos határozathozatali határidő 2015. augusztus 17-én lejárt. A nem jogvesztő határidő túllépése üggyorlódásból fakadóan történt.
- [4] Az elsőfokú adóhatóság az ügy érdemében azt állapította meg, hogy az indítványozót adólevonási jog a vizsgált időszakban a tulajdonosi érdekkörébe tartozó cégek által kiállított számlák tekintetében nem illette meg, mert az azokon szereplő szolgáltatásokat nem a számlakiállítók és alvállalkozók teljesítették. Tudatosan adókijátszásra irányuló számlázási láncolatot hoztak létre annak érdekében, hogy az indítványozó adókötelezettségét a fiktív számlák befogadásával csökkentsék. Az indítványozó által megrendelője felé kiállított számlák is tartalmilag hiteltelenek, mert azokat nem a számlázási lánc eredményeként teljesítette.
- [5] A régi Art. 2011. december 31-ig hatályos 170. § (1) bekezdése alapján az elsőfokú adóhatóság 75%-os mértékkel szabta ki az adóbírságot, mert az indítványozó a könyveket meghamisította a fiktív számlák könyvelésbe való beállításával. A régi Art. 170. § (2) bekezdése értelmében nem volt helye az adóbírság mérséklésének ilyen esetben. Erre már a 2015. május 28-án kelt ellenőrzési jegyzőkönyv V. pontja is rámutatott azon túl, hogy rögzítette az adóbírság alapját, továbbá azt, hogy a revízió nem tárt fel az indítványozó javára értékelhető körülményt, amely a bírságmérték mérlegelésekor figyelembe vehető lett volna.
- [6] Az indítványozó fellebbezésére eljáró Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (a továbbiakban: másodfokú adóhatóság) 2061220057 számú, 2016. május 3-án kelt határozatával helybenhagyta az elsőfokú

döntést. Az adóbírság mértékét is jogszabályszerűnek találta, mert az indítványozónál feltárt adóhiány a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával függ össze, így az adóbírság mérséklése kizárt.

- [7] 1.2. Az indítványozó felperesként keresettel támadta a másodfokú adóhatóság előbbi határozatát, amelynek elsődlegesen a megváltoztatását kérte a terhére rótt megállapítások törlésével, másodlagosan az elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését és új eljárás elrendelését kérelmezte. Előadása szerint az adóhatóság a tényállást nem tisztázta, a nemzeti és a közösségi jog téves alkalmazásával megalapozatlan határozatot hozott. Hivatkozott arra, hogy az elsőfokú adóhatóság megsértette a régi Art. 128. § (1) bekezdését. Az Alkotmánybíróság 5/2017. (III.10.) AB határozatára (a továbbiakban: Abh1.) és a Kúria döntéseire tekintettel a határidőn túl meghozott határozat sérti a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogát.
- [8] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: KMB) 20.K.32.613/2016/30. számú, 2018. június 28-án kelt ítéletével az első- és másodfokú határozat adóbírságra vonatkozó rendelkezéseit hatályon kívül helyezte, ezt meghaladóan a keresetet elutasította. Indokolásában az Abh1.-re és a Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítéletére utalással rögzítette, hogy az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdéséből eredő alkotmányos követelmény, hogy a jogszabályban meghatározott határidő leteltét követően a hatóság szankciót ne szabjon ki. Ugyanakkor az adó utólagos magállapítását és az ezt terhelő késedelmi pótlék felszámítását törvényesnek ítélte, ezért a keresetet egyebekben elutasította.
- [9] 1.3. A másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelemmel fordult a Kúriához, amelyben a jogerős ítélet keresetnek helyt adó részében történő hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását kérte. Az indítványozó felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet keresetnek helyt adó része hatályban való fenntartását kérte, továbbá a kereset érdemét elutasító rendelkezései vonatkozásában csatlakozó felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.
- [10] A Kúria végzésével a csatlakozó felülvizsgálati kérelmet elutasította, továbbá a Kfv.V.35.547/2018/7. számú ítéletével a KMB ítéletének felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályon kívül helyezte, és a keresetet teljeskörűen elutasította. A Kúria döntését a 17/2019. (V. 30.) AB határozat (a továbbiakban: Abh2.), indokolása [74], [103] és [105] bekezdéseinek értelmezésével hozta meg. Az indítványozó „nem hivatkozott a tisztességes hatósági eljáráshoz fűződő joga részjogosítványait illető hátrányra, jogsérelemre, megjelölés hiányában annak eljárás egészét érintő értékelésére nem is kerülhetett sor. Ennek következtében az elsőfokú bíróság téves jogértelmezéssel állapította meg az alapelv megsértését, mert nem igazolt, hogy a késedelem az ügy érdemére kihatott, vagy a felperest azáltal további jogsérelem érte. Az elsőfokú bíróság tehát jogszabálysértően helyezte hatályon kívül az adóhatósági határozatok adóbírságra vonatkozó részét, a felperes az Art. 170. § (1)-(2) bekezdésében előírt szankció alól nem mentesülhet.” (Kúria Kfv.V.35.547/2018/7. számú ítélet, Indokolás [28])
- [11] 2. Az indítványozó alkotmányjogi panasszal fordult az Alkotmánybírósághoz az Abtv. 27. §-a alapján a Kúria előbbi ítéletével szemben.
- [12] 2.1. Az indítványozó előadása szerint a Kúria ítélete sérti a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés], mert az Abh1. és az Abh2. alapján egyértelmű, hogy a régi Art. 128. § (1) bekezdésében „meghatározott határidő túllépése az adóhatóság szankcióalkalmazási lehetőségének elenyészését eredményezi, az ezen határidő túllépése ellenére kiszabott adóbírság az ügy érdemét érintően jogszabálysértő, ha pedig a bíróság ezen érdemi jogszabálysértést nem állapítja meg, nem rögzíti a szankció alkalmazása lehetőségének elenyészését, az alaptörvény-sértő.”
- [13] 2.2. Az indítványban írtak szerint a Kúria ítélete azért ellentétes a tisztességes bírósági eljáráshoz való joggal [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés], mert sérült annak az indokolt bírói döntéshez való részjogosítványa. A Kúria indokolásában tudomást sem vett az Abh1.-ről. Csak és kizárólag az Abh2. indokolásának egyes bekezdéseit vette figyelembe. A Kúria ítélete szembe ment az *erga omnes* hatályú Abh1.-gyel, amikor kijelentette, hogy „nem igazolt, hogy a késedelem az ügy érdemére kihatott”. A sérelmezett ítélet nem adott számot arról, hogy mi okból alkalmazta az Abh2. önkényesen meghatározott részeit. „A panaszos keresetében nem az egész eljárás alaptörvény-sértő jellegét, hanem kifejezetten – a bírságot kiszabó – határozat határidőn túli kibocsátását tartotta jogsértőnek.” Az indokolási kötelezettségbe az is beletartozott volna, hogy a Kúria megjelölje, melyik jogszabályhelyet sértette a KMB ítélete.

II.

[14] 1. Az Alaptörvény indítványban felhívott rendelkezései.

„R cikk (3) Az Alaptörvény rendelkezéseit azok céljával, a benne foglalt Nemzeti hitvallással és történeti alkotmányunk vívmányaival összhangban kell értelmezni.”

„XIII. cikk (1) Mindenkinek joga van a tulajdonhoz és az örökléshez. A tulajdon társadalmi felelősséggel jár.”

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

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

[...]

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

„28. A bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik. A jogszabályok céljának megállapítása során elsősorban a jogszabály preambulumát, illetve a jogszabály megalkotására vagy módosítására irányuló javaslat indokolását kell figyelembe venni. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak.”

[15] 2. A régi Art. alkalmazott rendelkezései.

„170. § (1) [...] Az adóbírság mértéke az adóhiány 75%-a, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. [...]”

„171. § (2) Nincs helye az adóbírság mérséklésének, sem hivatalból, sem kérelemre, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.”

III.

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

[17] 1.1. A kérelmező gazdasági társaság alkotmányjogi panasz benyújtására indítványozói jogosultsággal rendelkezik, és érintettsége fennáll, mivel a bíróság előtt felperesként járt el. Az alkotmányjogi panasszal szemben támasztott követelmények közé tartozik, hogy határozott kérelmet kell előterjeszteni az Alkotmánybírósághoz [vesd össze: Abtv. 52. § (1b) bekezdés]. Az indítvány felhívja az Alkotmánybíróság hatáskörét megalapozó rendelkezéseket, kifejezett kérelmet tartalmaz a jogkövetkezmények megállapítására, valamint pontosan megjelöli a sérelmezett ítéletet, továbbá meghatározza az Alaptörvény sérülni vélt rendelkezéseit [vesd össze: Abtv. 52. § (1b) bekezdés a), c), d) és f) pont]. Az indítványozó a Kúria ítéletének kézbesítéséhez képest az Abtv. 30. § (1) bekezdésében meghatározott hatvan napos határidőn belül nyújtotta be az alkotmányjogi panaszt. Az indítványozót a Kúria sérelmezett ítéletével szemben további jogorvoslat nem illette meg, ezért alkotmányjogi panaszbeadványa megfelel az Abtv. 27. § (1) bekezdés b) pontjának is.

[18] 1.2. Az Abtv. 27. § (1) bekezdés a) pontja értelmében alkotmányjogi panasz Alaptörvényben biztosított jog sérelmére alapítható. Az Alaptörvény 28. cikke azonban ilyen jogot nem tartalmaz. A bíróságok által végzett jogértelmezésre ad szabályokat {lásd például: 3031/2017. (III. 7.) AB határozat, Indokolás [29];

- 3143/2015. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [34]; 3108/2016. (VI. 3.) AB végzés, Indokolás [23]; 3147/2015. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [14]; 3176/2013. (X. 9.) AB határozat, Indokolás [29]; 3003/2017. (II. 1.) AB határozat, Indokolás [22]]. Az Alaptörvény R) cikk (3) bekezdése sem Alaptörvényben biztosított jog, hanem az Alaptörvény értelmezésére irányadó rendelkezés [lásd például: 3154/2014. (V. 9.) AB végzés, Indokolás [27]; 3137/2014. (IV. 24.) AB végzés, Indokolás [7] és [14]; 3396/2020. (X. 29.) AB végzés, Indokolás [16]].
- [19] Emiatt a panasz az Alaptörvény R) cikk (3) bekezdésének és 28. cikkének sérelmére vonatkozó részében nem felelt meg az Abtv. 27. § (1) bekezdés a) pontjában szabályozott feltételnek.
- [20] A határozott kérelem azt az elvárást is magában foglalja, hogy az indítványnak egyértelműen elő kell adnia az eljárás megindításának indokait, alkotmányjogi panasz esetén az Alaptörvényben biztosított jog sérelmének lényegét, továbbá indokolást arra nézve, hogy a sérelmezett bírói döntés miért ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezésével [vesd össze: Abtv. 52. § (1b) bekezdés b) és e) pont]. „Az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint pedig az indokolás hiánya [lásd pl. 3058/2016. (III. 22.) AB végzés, Indokolás [11]; 3245/2016. (XI. 28.) AB végzés, Indokolás [10], [13]] az ügy érdemi elbírálásának akadálya.” {Lásd legutóbb: 3353/2019. (XII. 6.) AB végzés, Indokolás [21]} Visszautasításra ad okot az is, ha az indítványozó érvelése nem tartalmaz alkotmányjogilag értékelhető indokolást. Az alkotmányossági összefüggéseket tehát be kell mutatnia az indítványozónak {a legutóbbi gyakorlatból lásd például: 3053/2019. (III. 14.) AB végzés, Indokolás [12]; 3231/2018. (VII. 2.) AB végzés, Indokolás [13]; 3327/2019. (XI. 26.) AB végzés, Indokolás [14]; 3353/2019. (XII. 6.) AB végzés, Indokolás [21]}.
- [21] Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdéséhez és XXVIII. cikk (7) bekezdéséhez az indítványozó indokolást egyáltalán nem fűzött, ezért annak érdemi vizsgálatára nem volt lehetőség az Abtv. 52. § (1b) bekezdés b) és e) pont értelmében.
- [22] 1.3. Az Abtv. 29. §-a szerint az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség, vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés esetén fogadja be. „E két feltétel alternatív jellegű, így az egyik fennállása önmagában is megalapozza az Alkotmánybíróság érdemi eljárását [lásd pl. 21/2016. (XI. 30.) AB határozat, Indokolás [20]; 34/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [18]]. A feltételek meglétének a vizsgálata az Alkotmánybíróság mérlegelési jogkörébe tartozik” [lásd például: 3329/2019. (XI. 26.) AB végzés, Indokolás [10]]. Az alternatív feltételek fennállását azon panaszok körében szükséges mérlegelni, amelyek az előzőekben vizsgált befogadási feltételeket teljesítették.
- [23] Már nem minősül alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésnek, hogy mi a kapcsolat a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelme és aközött, hogy az adóhatóság a határozathozatalra előírt törvényi határidő elmulasztását követően szab ki adóbírságot. Az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jognak mint a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] egyik részjogosítványának a tartalmát ugyanis kifejtette az Alkotmánybíróság a 25/2020. (XII. 2.) AB határozat (a továbbiakban: Abh3.) indokolása [31]–[68] bekezdéseiben. A bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség kétegye azonban annyiban felmerült az indítványozó ügyében, hogy a Kúria jogértelmezése, miszerint a 75%-os adóbírság kiszabását önmagában nem zárja ki a törvényi határidő elmulasztása, összeegyeztethető-e az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jogból fakadó elvárásokkal.
- [24] 2. A fentieknek megfelelően az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt – az Ügyrend 31. § (6) bekezdése alkalmazásával, a befogadási eljárás lefolytatásának mellőzésével – érdemben bírálta el.

IV.

- [25] Az indítvány nem megalapozott.
- [26] 1. Az Alkotmánybíróság először azt vizsgálta, hogy a Kúria támadott ítélete sérti-e a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés].
- [27] 1.1. Az Alkotmánybíróság az Abh3.-ban elvi érveléssel mutatott rá arra, hogy „az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése részét képező észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jog általános követelményt támaszt az egyedi ügyben folyó olyan adóigazgatási eljárással szemben is, amelyet törvényi határidőn túl (vagy éppen azon belül) adóbírságot tartalmazó elsőfokú határozattal zárnak le. A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog itt elemzett

részjogosítványa ugyanis hézagmentesen vonatkozik a hatósági ügyek intézésére, igazodik azonban az adó-ügyben folytatott eljárások, illetve az abban hozott határozatok sajátosságaihoz, továbbá nemcsak a normával, hanem az egyedi hatósági döntéssel szemben is érvényesíthető az azt felülvizsgáló bírósági döntés alkotmányossági felülvizsgálatán keresztül.” (Abh3., Indokolás [36])

- [28] Az Alkotmánybíróság nem ismétli meg az Abh3. többi megállapítását, jóllehet azt szükséges kiemelni, hogy utóbbi határozat alkotmányos követelményt fűzött az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 219. §-ához. Ez úgy szól, hogy „az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből és XXIV. cikk (1) bekezdéséből fakadó alkotmányos követelmény, hogy az adóhatóság az adóbírság kiszabásakor hivatalból mérlegelje a határozathozatal időtartamát. Ha azt állapítja meg, hogy elsőfokú határozatát a törvényi határidőt túllépve, észszerűtlenül hosszú időt követően hozta meg, az adózónak okozott sérelemmel arányos mértékben mérsékelni köteles az adóbírság mértékét, vagy különösen indokolt esetben mellőzheti annak kiszabását, és e mérlegelésről számot kell adnia döntése indokolásában.”
- [29] 1.2. Az indítványozó ügyében azonban a régi Art.-t alkalmazták még azt megelőzően, hogy az Abh3. Magyar Közlönyben való közzétételére sor került volna. Ezért az Alkotmánybíróság először azt vizsgálta, hogy ezek a tények kizárják-e az alkotmányos követelmény alkalmazhatóságát ebben az ügyben. Emlékeztetni kell arra, „[a] jogalkotó által alkotott jogszabályi rendelkezéseknek [...] van saját időbeli hatályuk, ellentétben például az alkotmányos követelménnyel, amely ahhoz az alaptörvényi szabályhoz igazodik önálló időbeli hatály nélkül, amelyhez az Alkotmánybíróság fűzi (lásd: 3019/2019. (I. 21.) AB végzés, Indokolás [19]; 25/2017. (X. 17.) AB határozat, Indokolás [22]–[25]). Míg az alkotmányos követelmény fogalmilag nem lehet visszaható hatályú, addig a jogszabályi rendelkezésről ez nem állítható.” {8/2020. (V. 13.) AB határozat, Indokolás [111]} Az Abh3.-ban pedig azt is megállapította az Alkotmánybíróság, hogy a régi Art.-t is az alkotmányos követelményben megfogalmazott tartalommal kell értelmezni (Abh3., Indokolás [66]). Ezekből az a következtetés adódik, hogy az előbbiek nem zárják ki az alkotmányos követelmény alkalmazhatóságát az indítványozó ügyében.
- [30] Az Alkotmánybíróság rámutat azonban arra, hogy az Abh3.-ban elbírált esettel ellentétben ebben az ügyben az indítványozót 75%-os bírságmértékkel sújtották. A régi Art. 2009. január 31-ig nem tett különbséget a szándékos adókijátszó magatartások és az adóhiányra vezető egyéb jogszabálysértések között. Mindkét esetben 50%-os mértékű adóbírságot lehetett kiszabni. A fekete gazdaság elleni küzdelem keretében a törvényalkotó indokoltnak látta az adóbevételi érdekeket legsúlyosabban sértő, jövedelemeltitkolásra, szándékos adókijátszásra irányuló magatartások kiemelését az adóhiányra vezető egyéb hibák, hiányosságok köréből. Ezért a közpénzügyi érdeket súlyosan sértő magatartások kiemelt szankcionálását vezette be. Az adóbírság mértéke az adóhiány 50%-áról annak 75%-ára emelkedett, ha az adóhiány keletkezése a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függött össze. Az adóbírság 75%-os emelt mértéke 2011. december 31-ig volt hatályban a régi Art. 170. § (1) bekezdés harmadik mondatában. A régi Art. 171. § (2) bekezdése pedig úgy szólt 2017. december 31-ig, hogy „nincs helye az adóbírság mérséklésének, sem hivatalból, sem kérelemre, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze”. Ez a tilalom az Abh3. alapját képező ügyben nem volt az alkalmazott jog része. Épp ellenkezőleg: az előbbi ügyben az a szabály került alkalmazásra, amely értelmében az adóbírság mértéke meghatározásánál az eset összes körülményét mérlegelni kell. Az Abh3.-ban megfogalmazott alkotmányos követelmény tehát az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jog tartalmából következően egy konkrét mérlegelési szempontot illesztett azok mellé, amelyek a példálózó törvényi felsorolásban eleve szerepeltek [különösen: az adóhiány nagysága, keletkezésének körülményei, az adózó jogellenes magatartásának súlya, gyakorisága; lásd: régi Art. 171. § (1) bekezdés].
- [31] 1.3. A jelen ügyben – szemben az Abh3.-ban elbírált tényállással – a hatóság és a bíróság által alkalmazott kógens törvényi szabály kizárja az adóbírság mértékének csökkentését vagy kiszabása mellőzését mérlegelés útján. Ezért az indítványozó ügyében egy olyan jogi helyzet állt elő, amelyben a régi Art. 171. § (2) bekezdésének feszül neki az Abh3.-ban adott alkotmányos követelmény tartalma. Ezért arra a kérdésre, amely felvetette az ügy érdemét befolyásoló alaptörvény ellenesség kételyét ebben az eljárásban, azt a választ kellett adni, hogy a Kúria a hatályban volt adójogszabályok figyelembevételével járt el az indítványozó ügyében, azok kógens keretei között döntött úgy, hogy nincsen helye az adóbírság törlésének. Másképpen fogalmazva megállapítható, hogy az indítványozónak az alkotmányjogi panaszában állított sérelme a Kúria jogértelmezésével nem hozható összefüggésbe.

- [32] Az Alkotmánybíróság megjegyzi, hogy az indítványozó kifejezetten előadta alkotmányjogi panaszbeadványában, hogy a vele szemben folyamatban volt adóigazgatási eljárás egészét nem tartotta tisztességtelennek. Kizárólag az adóbírság ügyintézési határidőn túli kiszabását vitatta a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog körében. Ezért indítványhoz kötött eljárásában [lásd: Abtv. 52. § (2) bekezdés] az Alkotmánybíróság nem vizsgálhatta, hogy az eljárás egészét megfosztották-e a tisztességes minőségétől (vesd össze: Abh2., Indokolás [102]–[109]).
- [33] 2. Az Alkotmánybíróság másodjára az indokolt bírói döntéshez való joggal kapcsolatos panasztelevet vizsgálta.
- [34] 2.1. Az indokolt bírói döntéshez való jog a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés] részét képezi. Ennek a részjogosítványnak a tartalma már kikristályosodott az Alkotmánybíróság gyakorlatában {lásd először: 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [28]–[34]; lásd még például: 3127/2019. (VI. 5.) AB határozat, Indokolás [29]–[33]; 3150/2019. (VI. 26.) AB határozat, Indokolás [30]–[34]; 3303/2020. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [55]–[58]}. Lényege, hogy „a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárást mindenképpen megfogalmazza, hogy a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alaposítással megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon. Ennek megítéléséhez az Alkotmánybíróság vizsgálja a jogvita természetét, az alkalmazandó eljárási 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]} Ugyanakkor emlékeztet az Alkotmánybíróság arra, hogy „[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” {lásd először: 30/2014. (IX. 30.) AB határozat, Indokolás [89]; lásd még például: 3062/2019. (III. 25.) AB végzés, Indokolás [33]}.
- [35] 2.2. Az indítványozó a Kúria sérelmezett ítéletéből egyrészt az Abh1. alkalmazását hiányolta, másrészt azt, hogy az Abh2. megállapításai közül úgy válogatott a Kúria, hogy annak indokát nem adta, harmadrészt pedig azt, hogy meg sem jelölte, melyik jogszabályhelyet sértette a KMB ítélete.
- [36] Az Abh3.-ban azt állapította meg az Alkotmánybíróság, hogy „az adóigazgatási eljárás a hatósági eljárások egyik szakosított változata, amely az Alaptörvényre visszavezethető sajátosságokkal rendelkezik [lásd: Alaptörvény N cikk (1) bekezdés, XXX. cikk (1) bekezdés]. Ezek nem lerontják, hanem specializálják a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog tartalmát adóügyekben. Ennek megfelelően az Alkotmánybíróság már megkülönböztette az Abh1. alapját képező jogkérdés (csatornabírság határidőn túl történő kiszabása) alkotmányossági megítélését azoktól a problémáktól, amelyek az Abh2.-ben felmerültek. Az Abh1. tehát adóügyekre vonatkozó határidőkre nem irányadó.” (Abh3., Indokolás [35]) Ebből az következik, hogy az indítványozó ügyében nem áll fenn alkotmányjogilag érdemben értékelhető kapcsolat az indokolt bírói döntéshez való jog és azon tény között, hogy a Kúria ítélete rendelkező részét az Abh1. nélkül indokolta.
- [37] Az Alkotmánybíróság azt is megállapította, hogy a Kúria pontosan megjelölte és idézte az Abh2. azon bekezdéseit, amelyekre figyelemmel értelmezte a szakjogi szabályokat. Ezt a törvénykező tevékenységet nem lehet „önkéntes válogatásnak” minősíteni, mert az hatását tekintve nem lenne más, mint az indítványozó szubjektív elvárásainak a bírói indokolás fölébe helyezése. A bírói döntések indokolásának a minősége nem az indítványozók egyedi igényeihez, hanem objektív elvárásokhoz igazodik.
- [38] Végül arra is rámutat az Alkotmánybíróság, hogy az indítványban előadottakkal ellentétben a Kúria megjelölte, melyik jogszabályhelyet sértette a KMB ítélete. Ez a régi Art. 170. § (1)–(2) bekezdése volt {lásd: jelen határozat indokolása I/1.3. pontjában (Indokolás [9] és köv.) idézettek}. Attól pedig tartózkodik az Alkotmánybíróság, hogy állást foglaljon a bíróságok felülbírálati jogköréhez tartozó szakjogi kérdésekben {elsőként lásd: 3003/2012. (VI. 21.) AB végzés, Indokolás [4]; ezt követően megerősítette: 3065/2012. (VII. 26.) AB végzés, Indokolás [5]; 3391/2012. (XII. 30.) AB végzés, Indokolás [25]; 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [33]; lásd utóbb például: 3006/2018. (I. 22.) AB határozat, Indokolás [22]}. Hatáskör hiányában tehát arról nem dönthetett az Alkotmánybíróság, hogy a Kúria helyes jogszabályhelyet hívott-e fel, törvényes indokolást adott-e.

- [39] 3. Mindezekre tekintettel a támadott kúriai ítéletről nem volt megállapítható az indítvány alapján, hogy ellentétes lett volna az indítványozó által felhívott alaptörvényi szabályokkal. Emiatt az Alkotmánybíróság a rendelkező rész szerint elutasította az alkotmányjogi panaszt.

Budapest, 2021. március 2.

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

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke
az aláírásban akadályozott
dr. Czine Ágnes
alkotmánybíró helyett

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

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke
az aláírásban akadályozott
dr. Horváth Attila
alkotmánybíró helyett

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke
az aláírásban akadályozott
dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó
előadó alkotmánybíró helyett

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke
az aláírásban akadályozott
dr. Juhász Imre
alkotmánybíró helyett

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke
az aláírásban akadályozott
dr. Juhász Miklós
alkotmánybíró helyett

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke
az aláírásban akadályozott
dr. Pokol Béla
alkotmánybíró helyett

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke
az aláírásban akadályozott
dr. Salamon László
alkotmánybíró helyett

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke
az aláírásban akadályozott
dr. Schanda Balázs
alkotmánybíró helyett

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke
az aláírásban akadályozott
dr. Szabó Marcel
alkotmánybíró helyett

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke
az aláírásban akadályozott
dr. Szalay Péter
alkotmánybíró helyett

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke
az aláírásban akadályozott
dr. Szívós Mária
alkotmánybíró helyett

Dr. Juhász Imre alkotmánybíró különvéleménye

- [40] A határozat rendelkező részével és annak indokolásával nem értek egyet.
- [41] Meggyőződésem, hogy a határozatnak az Alaptörvény R) cikk (2) bekezdésében rögzített elvből kellett volna kiindulnia, és ezt kellett volna következetesen követnie.
- [42] Amint azt a 25/2020. (XII. 2.) AB határozathoz írott különvéleményemben kifejtettem, meggyőződésem szerint az, hogy az eljárási határidők megsértéséhez a dogmatika nem kapcsolja a jogvesztés következményét, az Alkotmánybíróság következetes álláspontja szerint nem jelenti egyúttal azt is, hogy az eleve ne vezethetne a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelmének megállapításához; ennek minősítése az adott ügy egyedi jellemzőitől, a határidő megsértésével esetlegesen az ügyfélnek okozott (járulékos) érdeksérelemtől függ. Az adott ügy speciális jellemzője lehet a fentiek szerinti hivatalból induló eljárás, és például a represszív jogkövetkezmények alkalmazása.
- [43] A hivatalból induló eljárásokban nincs egy a kérelemre történő eljárásokban azonosítható a jogkereső szempontjából mellőzhetetlen érdek, ami miatt az eljárás kezdeményezője az állam meghatározott szervét mozgásba hozza. A hivatalból induló eljárások megindítását és lefolytatásának határidejét is a jogalkotó általában szabályozza, mindkettőt határidőhöz köti. Amennyiben a határidőn belül az eljárást nem indítja meg a jogalkalmazó, akkor ennek terhe nem hárítható át az eljárás alanyára. Az eljárás ebben az esetben – az állam szempontjából – eredménytelenül lezárul, a jogállam elveivel összhangban.
- [44] Ugyanez igaz a hivatalból induló hatósági eljárások befejezésére vonatkozó határidőre is. Az eljárást tipikusan a törvényi határidőn belül kell befejezni, mivel az állam nem tarthatja az eljárás alanyát bizonytalanságban a hivatalból induló eljárás befejezésére vonatkozó törvényi határidő lejártán túl.
- [45] Természetesen – elvileg –, amennyiben a jogalkotó nem írta elő határidőt az eljárás lefolytatására, akkor már nem ezt a szigorú zsinórmértéket, hanem az észszerű időn belül történő eljárás követelményét kellene vizsgálni.

- [46] Összefoglalva az álláspontomat szeretném rögzíteni, hogy egy hivatalból induló eljárásban az eljárás befejezésére vonatkozó törvényi határidők tiszteletben tartásának mellőzésével pénzügyi szankciók alkalmazása alap-törvény-ellenes, mert sérti a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot.
- [47] A fentiek alapján a többségi határozat egészével nem tudok azonosulni. Az indítvánnyal támadott kúriai ítélet – miután a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] sérti – alaptörvény-ellenes, így csak annak megsemmisítésével tudtam volna egyetérteni.

Budapest, 2021. március 2.

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke
az aláírásban akadályozott
dr. Juhász Imre
alkotmánybíró helyett

Dr. Salamon László alkotmánybíró különvéleménye

- [48] A többségi határozatot az alábbi okok miatt nem támogatom.
- [49] 1. A határozat anélkül tekintette hivatkozási alapnak az Abh3.-ban tett korábbi megállapításokat, feltárt összefüggéseket, hogy a támadott bírósági döntésekben felülvizsgált adóhatósági eljárások egymással való összevetését elvégezte volna. Ez véleményem szerint azért jelent problémát, mert a két ügy között magát az adóhatóság eljárását tekintve csak az a közös, hogy a hatóság mindkét esetben úgy állapított meg az utólagos adómegállapítás során adóbírságot, hogy túllépte a rendelkezésére álló eljárási határidőt. Egyebekben viszont minden más tekintetben lényeges különbségek vannak a két eljárás között a – véleményem szerint alkotmányjogilag is – releváns körülmények tekintetében. A jelen ügyben ugyanis, szemben az Abh3.-al érintett eljárással, az adóhatóság még a határidő meghosszabbításának a régi Art. által számára lehetővé tett lehetőségével sem élt; a határidő túllépése nem napokban, de hónapokban volt mérhető; továbbá a jelen ügyben a hatóság által az utólagos adómegállapítást megelőző ellenőrzési (külön) eljárásban tett megállapítások eleve kizárták az adóbírság méltányosságából történő mérséklésének lehetőségét.
- [50] Mindezek mellett a többségi határozat az Abh3.-ban foglalt alkotmányos követelmény jelen ügyre történő alkalmazhatatlanságának megállapítása mellett a [23] bekezdésben arra a következtetésre jutott, hogy „már nem minősül alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésnek, hogy mi a kapcsolat a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelme és aközött, hogy az adóhatóság a határozathozatalra előírt törvényi határidő elmulasztását követően szab ki adóbírságot”. Az adóhatóság eljárásában feltárható ilyen lényeges különbségek mellett ezt a megállapítást nem tudom elfogadni.
- [51] Nem tudok ugyanis azonosulni azzal az állásponttal, amely nem tulajdonít alkotmányjogi relevanciát annak, ahogyan egy konkrét esetben valamely hatóság, jelen esetben az adóhatóság megsérti a rá vonatkozó törvényi határidőt. [Nevezetesen, hogy jelentősen túllépi-e azt; felmerülnek-e olyan körülmények, amelyek igazolnák, hogy a hatóság ténylegesen (legalább) törekedett a rá irányadó törvényi rendelkezések meg-, és az ügyféli jogok tiszteletben tartására (pl. élt a határidő meghosszabbításának lehetőségével), vagy pedig az eljárási törvénysértésre neki felróható okból került sor.]
- [52] A hatóság által kétségkívül – ezt maga a támadott ítélet is tartalmazza – elkövetett (eljárási) törvénysértést az egyedi jellemzők alapján jobban el kellett, és el is lehetett volna határolni a korábbi ügyben vizsgálttól: nem csak a régi Art. 171. § (2) bekezdésével összefüggésben (amit egyébként megítélésem szerint kizárólag az adóhatóság alkalmazott, a Kúria támadott döntése erre nézve ugyanis semmilyen érdemi vizsgálatot nem folytatott), de a hatósági törvénysértéssel összefüggő fenti körülmények különbözőségei szerint is. Ezek alapján pedig eltérő eredményre lehetett volna jutni az adóhatóság által alkalmazható jogkövetkezmények közül a represszív jellegű adóbírság törvényi határidőn túl történő megengedhetősége tárgyában.
- [53] 2. A többségi döntés ezt az elhatárolást mindezek ellenére nem tette meg, pedig ez véleményem szerint két, az alkotmányosság szempontjából lényeges okból is fontos lett volna.

- [54] 2.1. Nézetem szerint az Alkotmánybíróság az olyan bírósági döntéseket, amelyek az ügyfélre nézve jelentős joghátrányt megállapító azon hatósági döntés felülvizsgálata során, amit valamely hatóság a represszív szankció alkalmazását is lehetővé tevő eljárására irányadó törvényi határidő nyilvánvaló és jelentős túllépése mellett hozott meg, egyáltalán nem vizsgálják az eljárás elhúzódásának okait, a hatóság ebben való közrehatását és a döntésnek az ügyfél jogaira gyakorolt hatását, nem nyilváníthatja olyannak, mint amely nem sérti az indítványozók tisztességes hatósági eljáráshoz való jogát.
- [55] Álláspontom szerint represszív szankciók alkalmazhatóságával összefüggésben egy idő után már önmagában a törvényes határidők „túllépésének” a ténye is sérti a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot; és legalább ennyire az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében rögzített jogállamiság és jogbiztonság követelményét. Ez nézetem szerint abban az esetben is igaz, ha az ilyen hatósági döntéssel egyéb (alapjogi) jogsérelem nem hozható összefüggésbe, vagy azt az ügyfél (indítványozó) nem jelöl meg a bíróság vagy az Alkotmánybíróság előtt. A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelme ugyanis elvileg önálló – más Alaptörvényben biztosított jog sérelmétől független – alapjogi sérelem. Ha pedig a hatóság által törvénysértően meghozott döntés felülvizsgálata tárgyában eljáró bíróság a hatóság törvénysértésének megállapítása mellett ennek okai, esetleges „kimentethetősége” tárgyában folytatott bármilyen érdemi vizsgálat nélkül utasítja el a bírósági felülvizsgálatot kérő ügyfél ezzel kapcsolatos kereseti kérelmét (akár arra hivatkozva, hogy az egész hatósági eljárás tisztességtelenségét a kérelmező a perben nem állította), az a bírói döntés álláspontom szerint nyilvánvalóan ellentétben áll az Alaptörvény említett rendelkezéseivel.
- [56] Különösen helytállónak tartom ezt a jelen ügyre nézve, amelyben már a jogerős ítélet sem az egész eljárás, hanem kizárólag az egyik jogkövetkezmény, a represszív jellegű adóbírság kiszabása tekintetében állapította meg a hatóság törvénysértésének az indítványozó tisztességes eljáráshoz való jogát sértő voltát.
- [57] 2.2. Véleményem szerint az sem mondható ki általános érvennyel, hogy amennyiben az adózó magatartása az adóhatóság saját korábbi – még az utólagos ellenőrzési eljárásban tett – megállapításai alapján emelt mértékű adóbírságban marasztalandó az utólagos adómegállapítás során, akkor a törvényben előírt eljárási határidő lényegében szabadon annullálható a hatóság által.
- [58] A többségi döntés azonban valójában ezt teszi. Ezzel szemben, a törvény által napokban pontosan meghatározott határidő szerintem nem választható el élesen és lényegesen az Alaptörvényből következő észszerű határidőtől (ellenkező esetben a törvényi határidő alaptörvény-ellenességét kellene megállapítani); és éppen ezért nem is hagyható figyelmen kívül a hatóság, sem pedig az annak döntést esetlegesen felülvizsgáló bíróság által. Véleményem szerint sem a többségi határozat IV/ 2.2. pontjában (Indokolás [35] és köv.) az Abh3.-ból hivatkozott megállapítás; sem „a közpénzügyi érdeket súlyosan sértő magatartások kiemelt szankcionálására” irányuló jogalkotói szándék (Indokolás [30]); különösen pedig maguk az érintett alaptörvényi rendelkezések nem értelmezhetőek úgy, hogy erre vonatkozó „felhatalmazás”, az Alaptörvény N) cikk (1) bekezdésében és a XXX. cikk (1) bekezdésében foglaltakból kiolvasható lenne. A többségi döntésből ugyanakkor mégis az következik, hogy az adóhatóság ilyen esetben az ötéves elévülési időn belül lényegében bármikor megállapíthat (emelt összegű) adóbírságot. Nyilvánvalóan abszurd és elfogadhatatlan az a helyzet, amely az érintettet akár öt éven át bizonytalanságban tartja, egy vélhetően nagyobb összegű, egzisztenciáját alapvetően érintő bírság kiszabását illetően.
- [59] Álláspontom szerint már az Abh3.-ban írt követelmény által az eljárás észszerű időben történő lefolytatása megítélésének, illetve az ahhoz (esetlegesen) kapcsolódó következménynek a bíróság helyett magára a törvénysértést elkövető adóhatóságra bízott mérlegelése is arra az eredményre vezet, hogy ezt az adóhatóság az utólagos adómegállapításra irányuló eljárások vonatkozásában egyfajta „biztatásként” értékelje ezeket a törvényes határidő túlléphetősége tekintetében {bővebben lásd: az Abh3.-hoz írt különvéleményemben foglaltakat; Indokolás [117]–[120]}.
- [60] A jelen döntésben foglalt elutasítás azonban még ezen is túlmutat. Ezek alapján ugyanis az adóhatóságnak az eljárási határidő megtartása szempontjából törvénysértő eljárása kapcsán – abban az esetben, ha előzőleg az ellenőrzésre irányuló (az utólagos adómegállapítással ellentétben valóban érdemi) eljárása során olyan megállapításokat tesz, amelyek alapján az adózó vizsgált magatartása az emelt összegű adóbírságot megalapozónak minősíthető – már semmiféle következménytől nem kell tartania (még az Abh3. által előírt „önkéntes” következménytől sem).
- [61] Mivel mindezek alapján az Alkotmánybíróság jelen döntésének akár olyan értelmezés is adható, hogy amennyiben adóügyben az adózó magatartása bármely okból elmarasztalható, akkor – az ötéves elévülést leszámítva – az adóbírság megállapítására lényegében nincs is az adóhatóság számára semmiféle (kikényszeríthető)

határidő, az erre vonatkozó törvényi rendelkezés minden „öszökélő” hatása elvész. Ezzel a határozat elfogadása – és részben az Abh3.-ban foglaltak – következtében az utólagos adómegállapításra vonatkozó, törvényben rögzített (60+30 napos) eljárási határidőre vonatkozó előírás a jövőben lényegében *lex imperfecta*, de legalábbis az adóhatóság által (a hatósági ügyek egy jelentős részében) szabadon annulálható törvényi szabály lehet. Ezt rossz, a jogbiztonságot és a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot rendszerszinten is veszélyeztető üzenetnek tartom.

[62] Mindezekre tekintettel a többségi határozatot nem tudom támogatni.

Budapest, 2021. március 2.

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke
az aláírásban akadályozott
dr. Salamon László
alkotmánybíró helyett

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/1974/2019.

