

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3290/2021. (VII. 7.) AB VÉGZÉSE

alkotmányjogi panasz visszautasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

v é g z é s t:

Az Alkotmánybíróság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 170. § (1) bekezdés harmadik mondata, valamint a Kúria Kfv.I.35.706/2019/9. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt visszautasítja.

I n d o k o l á s

- [1] 1. Egy gazdasági társaság indítványozó jogi képviselője (Vámosi-Nagy Ernst & Young Ügyvédi Iroda) útján alkotmányjogi panasszal fordult az Alkotmánybírósághoz arra hivatkozva, hogy a Kúria ítéletének támadott része, valamint a 200%-os adóbírságról rendelkező norma sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését, II. cikkét, XXVIII. cikk (1)–(2) és (6) bekezdését.
- [2] Az alkotmányjogi panaszra okot adó ügy lényege az alábbiak szerint foglalható össze.
- [3] 1.1. Az indítványozónál a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2016. március 1. és 2016. április 30. közötti időszakra általános forgalmi adóra (a továbbiakban: áfa) vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatát folytatta le az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) szerint. Ennek során – büntetőeljárásból és külföldi hatóságok megkereséséből származó bizonyítékokat is felhasználva – megállapítást nyert, hogy a műanyagárak Európai Unión belül különböző cégek láncolatán keresztül folytatott kereskedelmét azért az alkalmazott módon bonyolították le, hogy csalárd módon áfát igényeljenek vissza. A mesterséges láncolat haszonhúzója – annak aktív részeseként – az indítványozó volt.
- [4] A kristálycukor értékesítésével kapcsolatban egy másik mesterséges láncolatot tárt fel az elsőfokú adóhatóság, amelynek célja szintén az adókijátszás megteremtése volt. Az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy a külföldről származó kristálycukor első magyarországi értékesítője a nettó beszerzési árnál jóval alacsonyabb árat alkalmazott, és az alkalmazott árak irányított módon kerültek kialakításra. Az eladó nevében eljáró magánszemély az indítványozó (vevő) alkalmazottja volt, ekként az adásvétel felei nem tekinthetők függetleneknek. Rögzítette, hogy az ügyletekben az indítványozó alatt elhelyezkedő számlakibocsátók és a láncolat további szereplői valós pénzügyi tevékenységet nem végeztek. Az indítványozó román vásárlója részére minimális haszonnal értékesített ügy, hogy valóságos pénzmozgás ténylegesen nem történt.
- [5] A fenti tényállás alapján az elsőfokú adóhatóság 4321208193 iktatószámú határozatával az indítványozó terhére adóhiányt állapított meg, amely után 50%-os mértékkel adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.
- [6] Az indítványozó fellebbezéssel fordult a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóságához (a továbbiakban: másodfokú adóhatóság), amely 2235400427 iktatószámú határozatával az adóbírság mértékét 200%-ra emelte a régi Art. 170. § (1) bekezdés harmadik mondata alapján, mert döntése szerint a feltárt adóhiány a bizonylatok meghamisításának eredménye mindkét ügyletkör esetében. Megállapította, hogy az indítványozó tudattartalma az adókijátszást teljes mértékben átfogta, és az indítványozó a mesterséges alakzat aktív résztvevője volt; az adóelőny keletkezése, illetve a költségvetésnek okozott kár egyértelműen kimutatható; a cukorbeszerzés kapcsán több személyi összefonódás (raktáros, könyvelő, áttételesen a tulajdonosi kör) is igazolást nyert. A másodfokú adóhatóság rámutatott arra, hogy az emelt szintű szankcióval a törvényalkotó a szándékosan a költségvetés megkárosítására irányuló magatartásformákat kívánta súlytani. A 200%-os bírságmérték alkalmazásának „nem szükségképpen feltétele a büntetőjogi tényállás megvalósulása és bizonyítása – vagyis [...] nem a büntetőjogi fogalmi rendszerekből kell kiindulni –; hanem egy tudatos, adókijátszásra irányuló magatartás tanúsításának bizonyítása – melynek során az adóhiány, illetve az azt előidéző csalárd cselekmény cél-eszköz viszonyban áll egymással – már kellő alappal szolgálhat az emelt szintű szankció alkalmazásához”.

- [7] 1.2. Az indítványozó keresettel támadta a másodfokú adóhatóság előbbi határozatát. A terhére rótt megállapítások törlését kérte. Állította, hogy ügyletei ténylegesen megvalósultak a számlákban feltüntetett tartalommal; a láncolatban való aktív magatartása objektív körülményekkel nincsen alátámasztva, és az emelt szintű adóbírság alkalmazása önmagában is jogszerűtlen, hiszen legfeljebb 50% lehetett volna a bírság mértéke. Sérelmezte a büntetőeljárásokból beszerzett információk felhasználását, mert azokat nem ismerhette meg, észrevételezési és jogorvoslati jogának hatékony gyakorlásától ezáltal elzárták. Hivatkozott az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) gyakorlatára – így különösen a C-419/14. számú ügyre – és a Kúria 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményére (a továbbiakban: KMK vélemény) is.
- [8] A Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: KMB) 100.K.27.936/2018/29. számú ítéletével az indítványozó keresetét teljeskörűen elutasította. Az EUB idő közben, C-189/18. számú ügyben hozott döntése is tekintettel a büntetőeljárásban beszerzett bizonyítékok adóeljárásban való felhasználása és megismerhetősége nem volt jogszerűtlen. A KMB az adóhatósággal egyezően állapította meg a tényállását és annak adójogi jogkövetkezményeit. Az adóhatóság az általa feltárt bizonyítékokat külön-külön és egységes egészként egymásra épülve, logikailag zárt rendszerben kezelve értékelte. Ezek alátámasztják az indítványozó által befogadott bizonylatok tartalmi hiteltelenségét, az ügyletek adókijátszásra irányuló aktív és fiktív jellegét, valamint az indítványozó adókijátszásban való aktív részvételét. Az adóbírság mértékének megállapítása az irányadó jogszabályi előírásoknak megfelelően történt.
- [9] 1.3. Az indítványozó felülvizsgálati kérelemmel fordult a Kúriához, amelyben a KMB előbbi ítéletének hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra és új határozat hozatalára történő kötelezését kérte. Előadása szerint a cukorkereskedelemmel kapcsolatos ügyletek tekintetében alaptalan az a megállapítás, hogy a felek ne lettek volna függetlenek. A személyi összefonódások nem alapozzák meg automatikusan az indítványozó „pozitív tudatállapotát”. A cukorkereskedelem nem mesterséges ügylet volt, az árut piaci ellenértékért értékesítette tovább az indítványozó a román vevőnek, amit a román adóhatóság is visszaigazolt. A lánc korábbi szereplői által megvalósított veszteséges értékesítés nem róható az indítványozó terhére.
- [10] A másodfokú adóhatóság felülvizsgálati ellenkérelmében indítványozta, hogy a Kúria hatályában tartsa fenn a KMB ítéletét.
- [11] A Kúria Kfv.I.35.706/2019/9. számú ítéletével részben helyt adott a felülvizsgálati kérelemnek. A KMB ítéletének azt a részét, amelyik a műanyagáruk beszerzésével volt kapcsolatos, – az adóhatósági határozatokra is kiterjedően – hatályon kívül helyezte, illetve megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot e körben új eljárás lefolytatására kötelezte, mert bizonytalan történeti tényállásra adójogi jogkövetkezmény nem alapítható, és a C-189/18. számú ügyben az EUB által adott értelmezéssel összhangban a büntetőeljárásból származó, adózóra vonatkozó nyilatkozat (vallomás) tartalmát az adózóval teljeskörűen ismertetni kell, a nyilatkozó személy kilétét is fel kell fedni, ha lehet.
- [12] A cukorkereskedelemmel kapcsolatos megállapítások körében azonban elutasította a felülvizsgálati kérelmet. E vonatkozásban a Kúria kiemelte, hogy az adóhatóság olyan plusz tényállási elemeket (személyi összefonódásokat) tárt fel, amelyek alkalmasak voltak annak igazolására, hogy az indítványozó tudott arról, hogy adókijátszás részese volt. A cukor értékesítésével összefüggésben megállapított tényállás nem minősíthető bizonytalan-nak, azt az adóhatóság részletesen feltárta, a bizonyítékokat értékelte, határozata a bizonyítékok mérlegelését tartalmazza, az általa megállapított tényállás a bizonyítékokkal kellően alátámasztott.
- [13] A támadott ítélet indokolásának [47] bekezdése a következőket tartalmazza. „Nem osztja a Kúria a felülvizsgálati kérelem azon megállapítását, mely szerint az elsőfokú bíróság ítélete ebben a részében sincs kellő indoklással alátámasztva. Az ítélet indokolásából egyértelműen megállapítható, hogy a bíróság (19-20. oldal) a perben elvégezte a támadott közigazgatási határozat törvényességi vizsgálatát, indokolásában számot is ad ennek az eredményéről és nem sért jogszabályt akkor, amikor visszautal a közigazgatási határozat azon megállapításaira, melyeket maga is helyesnek tart. Ebben a körben a Kúria meglátása szerint az alperes és a bíróság is teljesítette az Európai Unió Bírósága döntéseiben foglalt előírásokat az abban kimunkált szempontok alapján vizsgálta a cukor beszerzésről szóló számlákban foglalt áfa levonás jogszerűségét. Ítélete megfelelt a Kp. [a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény] 84. §-a utaló szabálya folytán alkalmazandó Pp. [a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény] 346. § (4)–(5) bekezdéseiben foglaltaknak és a Kp. 78. § (2) bekezdésében szabályozott bizonyítékok értékelésére vonatkozó előírásnak.”

- [14] 2. Az indítványozó alkotmányjogi panasszal fordult az Alkotmánybírósághoz az Abtv. 26. § (1) bekezdése és 27. §-a alapján. Egyrészt alkotmányjogi panaszát a Kúria ítélete azon részével szemben terjesztette elő, amelyik a felülvizsgálati kérelmet elutasította és hatályában fenntartotta a KMB döntésének vonatkozó részét. Ez a lényegyet tekintve a cukorkereskedelmi ügylettel kapcsolatos megállapításokat tartalmazó kör volt. Másrészt támadta a régi Art. 170. § (1) bekezdésének „második fordulátát” (tartalom szerint értékelve, helyesen: harmadik mondatát), amelynek alkalmazása alapján kiszabták a 200%-os adóbírságot.
- [15] 2.1. Az indítványozó előadása szerint a Kúria ítélete sérti az indokolt bírói döntéshez való jogot, amely a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés] egyik részjogosítványa, továbbá ellentétes az ártatlanság vélelmével [Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdés].
- [16] Előbbi sérelem azáltal állt elő, hogy a Kúria a felülvizsgálati kérelem öt lényeges észrevételére [lásd a felülvizsgálati kérelem következő pontjait: 7.1.4.; 7.1.11. (helyesen: 7.2.11.); 7.2.5.; 7.2.6.; 7.2.10. és ehhez kapcsolódva a 7.2.13.] egyáltalán nem, vagy csak hiányos indokolást adott a cukor értékesítése körében tett megállapítások vonatkozásában.
- [17] Utóbbi abban öltött testet, hogy a Kúria nem volt tekintettel az ártatlanság vélelmére, ami megilleti az indítványozót az Emberi Jogok Európai Bíróságának (a továbbiakban: EJB) eseti döntése [*Pákozdi kontra Magyarország* (51269/07.), 2014. november 25.] értelmében. Az indítványozó értelmezése szerint az ártatlanság vélelmének sérelmére az vezetett, hogy a Kúria figyelmen kívül hagyta saját gyakorlatát, konkrétan a KMK véleményt és egyik határozatát. Ezekből ugyanis az következett volna, hogy az indítványozót legfeljebb 50%-os bírságmértékkel lehetett volna sújtani, mert a 200%-os mérték alkalmazásának feltétele az adókijátszásban való aktív magatartás bizonyítása. Ezt a cukorkereskedelmi láncsal összefüggésben nem bizonyították a terhére. Az indítványozó magatartása az adóhatóság által feltárt jogellenes ügylet tekintetében passzív volt.
- [18] 2.2. Az indítvány-kiegészítésben írtak szerint a Kúria ítélete azért is sérti a tisztességes bírósági eljáráshoz való jogot [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés], valamint a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés], mert az egyedi elbírálás elvébe ütköző módon standardizált elemek alkalmazását tartotta hatályban, illetve maga is standardizált elemeket alkalmazott, ami nem egyeztethető össze az EUB gyakorlatával. Az indítványozó több EUB ítéletre hivatkozott, valamint azt is kiemelte, hogy a 3198/2018. (VI. 21.) AB végzés, Indokolás [3]–[4] bekezdései értelmében az Alkotmánybíróság az Alaptörvény rendelkezéseinek értelmezése során figyelemmel van az EUB gyakorlatára, és kiemelt jelentőségűnek tartja az Európai Unió belüli alkotmányos párbeszédet. Az indítvány-kiegészítésben úgy fogalmazott az indítványozó, hogy „[m]egjegyezzük továbbá, hogy álláspontunk szerint a standardizált elemek alkalmazása felveti az Alaptörvény C) cikk (1) bekezdésébe foglalt hatalommegosztás elvének sérelmét is, ugyanis a Kúria jogalkotóként lépett fel”. Végül azt is előadta, hogy a standardizált elemek miatt a Kúria ítélete ellentétes az Alaptörvény 1. cikk (2) bekezdés b) pontjával, valamint a 25. cikk (1) bekezdésével.
- [19] 2.3. A régi Art. 170. § (1) bekezdés harmadik mondata sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését, II. cikkét, XXVIII. cikk (1), (2) és (6) bekezdését az indítvány szerint.
- [20] Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése részét képező jogbiztonság követelményét azért sérti a támadott norma, mert megfogalmazása „elégé bizonytalan”, emiatt alkalmazási gyakorlata is teljesen eshetőleges, mivel nem világos, hogy mi a bizonyítottság elvárt szintje. Az indítványozó álláspontja szerint a támadott szabály alaptörvény-ellenességét alapozza meg az is, hogy a rendelkezés alkalmazása nem egyeztethető össze a jogállamiság fogalmából levezethető arányosság követelményével, mert az adóhiány kétszeresének megfelelő összegű adóbírság nem áll arányban az adóhatóság büntetőjogi tényállás feltárási kötelezettségének hiányával. Ez egyúttal sérti „az Alaptörvény II. cikk (1) bekezdésében rögzített emberi méltóságból levezethető bűnösségen alapuló felelősség elvét is – hiszen az emelt összegű adóbírság kiszabásához a büntetőjogi felelősség megállapítására sincs szükség”.
- [21] Az ártatlanság vélelmével [Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdés] azért áll ellentétben a támadott norma, mert „a 200% mértékű adóbírságot akár abban az esetben is ki lehet szabni, ha az adóhatóság még (vagy egyáltalán) nem tárja fel és nem bizonyítja, hogy a jogszerűtlen adóelőny szerzést valójában ki követte el. [...] miközben az adóhatóság a bizonylatok meghamisítására hivatkozással 200% mértékű adóbírságot alkalmaz, addig azt egyáltalán nem fogják feltárni és nem fogják bizonyítani, hogy a bizonylatok meghamisítását ki követte el ténylegesen, vagy hogy mit is hamisított meg. Ez az adóellenőrzés alapvető logikájából következik így, hiszen

az – mint jelen esetben is – egy jogi személy felelősségét állapítja és szankcionálja egy olyan magatartás alapján, melyet csak természetes személy követhet el. [...] Ebben a kérdésben a jogszabály és a jogalkalmazói gyakorlat semmiféle tényállástisztázási és bizonyítási kötelezettséget nem telepít az adóhatóságra, még csak az sem világos, hogy pontosan mit kell érteni pl. a »könyvek, bizonylatok meghamisítása« alatt, hiszen a büntetőjogi dogmatika és gyakorlat nem alkalmazható.”

- [22] Az indítványozó azt is előadta, a támadott normának büntetőtényállási tartalma van. Ezért akkor, amikor ugyanazon cselekmény miatt a 200%-os adóbírság kiszabására és a büntetőjogi szankciók alkalmazására is sor kerül, az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből következő, de az Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdésében egyértelműen lefektetett *ne bis in idem* elv sérül.
- [23] 3. Az Alkotmánybíróságnak az Abtv. 56. §-a alapján mindenekelőtt azt kellett megvizsgálnia, hogy az alkotmányjogi panasz a befogadhatóság törvényi feltételeinek eleget tesz-e.
- [24] 3.1. A kérelmező gazdasági társaság alkotmányjogi panasz benyújtására indítványozói jogosultsággal rendelkezik, és érintettsége fennáll, mivel a bírósági eljárásban a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felperes volt. 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 és tartalmilag beazonosítható módon határozza meg a támadott adójogi szabályt, továbbá meghatározza az Alaptörvény sérülni vélt rendelkezéseit [vesd össze: Abtv. 52. § (1b) bekezdés a), c), d), és f) pont].
- [25] Az indítványozó a Kúria ítéletének kézbesítéséhez képest az Abtv. 30. § (1) bekezdésében meghatározott hatvan napos határidőn belül nyújtotta be az alkotmányjogi panaszt.
- [26] A régi Art. 2017. december 31. óta hatálytalan. Az Abtv. 41. § (3) bekezdése azonban biztosítja, hogy az Alkotmánybíróság hatályon kívül helyezett jogszabály vagy jogszabályi rendelkezés alaptörvény-ellenességét is megállapíthassa, ha az a konkrét esetben még alkalmazandó [lásd például: 34/2019. (XI. 29.) AB határozat, Indokolás [24]]. Mivel a támadott szabályt az indítványozó ügyében alkalmazták, a norma alkotmánybírósági felülvizsgálatának – az egyéb befogadási feltételek teljesülése függvényében – helye lehet.
- [27] Az Abtv. 26. § (1) bekezdés b) pontja és 27. § (1) bekezdés b) pontja értelmében alkotmányjogi panasz akkor nyújtható be, ha az indítványozó jogorvoslati lehetőségét kimerítette, amennyiben az biztosított volt számára. Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az indítványozó kimerítette a rendelkezésére álló jogorvoslati lehetőséget, amikor keresettel támadta a másodfokú adóhatóság határozatát. A rendkívüli jogorvoslat igénybevétele nem feltétele a panasz benyújtásának [lásd: Ügyrend 32. § (1) bekezdés], jóllehet az indítványozó azt is kimerítette. A Kúria ítéletével szemben az indítványozót további jogorvoslati lehetőség nem illette meg.
- [28] Az Alkotmánybíróság az előbbi bekezdéseknek való megfelelés tekintetében azt is vizsgálta, hogy az indítványozó az ügy érdemében hozott döntést vagy a bírósági eljárást befejező egyéb döntést követően nyújtotta-e be alkotmányjogi panaszát. Az indítványozó a Kúria ítéletét abban a részében támadta, amely az adóügyet érdemben eldöntötte és az eljárást a véglegesség igényével lezárta. Az állítólagos alapjogsérelmet kifejezetten e döntési részre vonatkoztatta az indítványozó. E körben az alapeljárás már nincs folyamatban, és az eljárásnak az a része, amelyet az új eljárásra kötelezés miatt meg kell(ett) ismételni, nem hat ki a már befejezett részre. Ezért az alkotmányjogi panasz nem tekinthető idő előttiinek.
- [29] 3.2. Az Abtv. 26. § (1) bekezdés a) pontja és 27. § (1) bekezdés a) pontja értelmében alkotmányjogi panasz Alaptörvényben biztosított jog sérelmére alapítható. Az Alkotmánybíróságnak töretlen a gyakorlata azzal kapcsolatban, hogy „a jogbiztonság önmagában nem Alaptörvényben biztosított jog, így a B) cikk (1) bekezdésének sérelmére alkotmányjogi panaszt csak kivételes esetben – a visszaható hatályú jogalkotás és jogalkalmazás, valamint a felkészülési idő hiánya esetén – lehet alapítani” [3051/2016. (III. 22.) AB határozat, Indokolás [14]; 35/2017. (XII. 20.) AB határozat, Indokolás [14]; 3053/2019. (III. 14.) AB végzés, Indokolás [8]; 3206/2020. (VI. 11.) AB végzés, Indokolás [19]]. Az indítványozó alkotmányjogi panaszának a B) cikk (1) bekezdésére alapított eleme azonban nem ezeket az eseteket tartalmazza, így az nem felel meg az érdemi vizsgálat feltételeinek. Tehát az Alkotmánybíróság nem vizsgálhatta, hogy a támadott szabály mennyiben elégíti ki a jogbiztonság követelményét a tényállás tisztázásának elvárt szintje, illetve a bizonyítottság megkövetelt foka tekintetében.

- [30] Az Alaptörvény 1. cikk (2) bekezdés *b*) pontja, valamint a 25. cikk (1) bekezdése sem minősül Alaptörvényben biztosított jognak, így arra alkotmányjogi panasz ugyancsak nem alapítható [lásd például: 3007/2017. (II. 1.) AB végzés, Indokolás [10]]. Előbbi az Országgyűlés törvényalkotási hatásköréről rendelkezik. Utóbbi a bíróságok feladatkörét rögzít, és azt, hogy a bírósági szervezetrendszer csúcsán a Kúria áll. Az Alaptörvény C) cikk (1) bekezdése sem Alaptörvényben biztosított jog, hanem a hatalommegosztás elvét deklarálja [lásd például: 3458/2020. (XII. 14.) AB végzés, Indokolás [8]].
- [31] 3.3. A határozott kérelem azt az elvárás 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]].
- [32] Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az Alaptörvény II. cikkére alapított panaszem nem felel meg a határozott kérelem előbbi követelményeinek. Ennek nem az az oka, hogy azt az indítványozó az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésével egybefonta, hanem az, hogy alkotmányjogilag értékelhető magyarázatot nem adott arra, hogy a jogi személy indítványozó esetében az emberi méltóságból miként következne a bűnösségen alapuló felelősség alkotmányos elve, amit az ügyében az indítványozó sérülni vélt.
- [33] Az indítványozó ugyancsak nem adta alkotmányjogilag értékelhető magyarázatát az indítvány-kiegészítésben állított sérelmeknek. E tekintetben a tisztességes hatósági és bírósági eljárás sérelmét tartalmilag azzal indokolta, hogy a standardizált elemek tilalma az EUB gyakorlatából következik, e tilalom a régi Art. 97. § (4) bekezdéséből is levezethető, amik következtében a Kúria ítéletének támadott része sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdését és XXVIII. cikk (1) bekezdését. A nemzeti adójogszabályok és az uniós jog értelmezése áfa ügyekben alapvetően szakjogi kérdés. Még az előzetes döntéshozatali eljárások kezdeményezésének szakjogi kérdéseiben sem foglal állást az Alkotmánybíróság [3257/2020. (VII. 3.) AB határozat, Indokolás [44]; 26/2020. (XII. 2.) AB határozat, Indokolás [29]].
- [34] Az Alkotmánybíróság azt is megállapította, hogy az Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdésével kapcsolatos indítványozói indokolás sem felel meg a határozott kérelem követelményének. Ezzel összefüggésben ugyanis azt adta elő az indítványozó, hogy a 200%-os adóbírság mellett kiszabott büntetőjogi büntetés a kétszeres értékelés tilalmába ütközik. Szükséges azonban felidézni, hogy az indítványozó azt nem is állította és nem is igazolta, hogy megtörtént volna a büntető törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény (a továbbiakban: Btk.) szerinti büntetés kiszabása. Az indítványozó érvelése tehát hipotetikus az Alkotmánybíróság elé tárt történeti tényállás és pertörténet tükrében. Emellett megjegyzi az Alkotmánybíróság azt is, hogy az alkotmánybírósági eljárás feltételeinek fennállását az indítványozónak kell igazolnia az Abtv. 52. § (4) bekezdése alapján [erről lásd: 3053/2018. (II. 13.) AB végzés [13]; 3165/2017. (VI. 26.) AB végzés [11]; 3205/2020. (VI. 11.) AB végzés, Indokolás [20]]. A fentiekből az következik, hogy ennek a panaszemnek a jogorvoslati jellege nem áll fenn, mert az indítványozó elmulasztotta igazolni, hogy több büntetőjogi jellegű szankcióval sújtották ugyanazon cselekmény miatt. Hipotetikus esetre való hivatkozással alkotmányjogi panasz benyújtásának nincs helye. Emiatt a *ne bis in idem* elv sérelmével kapcsolatos panaszem alkalmatlan volt az érdemi elbírálásra.
- [35] 3.4. Az Alkotmánybíróság a befogadhatóság szempontjából megvizsgálta az Abtv. 26. § (1) bekezdésére alapított azon panaszemet is, amelyik azt állította, hogy a támadott norma [rég Art. 170. § (1) bekezdés] sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdését.
- [36] Az Alkotmánybíróság emlékeztet arra, hogy a 3234/2021. (VI. 4.) AB határozatban (Indokolás [59]–[65]) az ártatlanság vélelmét már összevetette a támadott szabállyal. Az ott írtakból kiemelendő az a megállapítás, miszerint az „adóbírság kiszabásához vezető eljárással szemben [...] jogállami követelmény, hogy érvényesüljön a tisztességes hatósági eljárás garanciarendszere. Senkit sem terhel adóbírság mindaddig, amíg adójogi felelős-

ségét az adóhatóság tisztességes eljárásban hozott végleges határozata nem állapította meg. Ezért a sérelmezett szabály nem alaptörvény-ellenes az indítványban írt okból.” (Indokolás [65])

- [37] Az előbb hivatkozott döntés óta a körülmények alapvetően nem változtak meg, ezért az Alkotmánybíróság az Abtv. 31. § (1) bekezdése alapján megállapította, hogy nincs helye e tekintetben az érdemi eljárás lefolytatásának, mert az ítélt dolog esete áll fenn.
- [38] 3.5. 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]}
- [39] Az Alkotmánybíróság az Abtv. 27. §-ára alapított alkotmányjogi panasznak a fentiekben el nem bírált részeit vizsgálta meg. Először az indokolt bírói döntéshez való joggal kapcsolatos panaszelemet tekintette át. Ennek a jognak az állítólagos sérelme alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdést nem vet fel, hiszen e részjogosítvány 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]}. A bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség kétye sem áll fenn. A sérelmezett kúriai ítélet rész indokolása – különösképpen annak [47] bekezdése, amelyet az Alkotmánybíróság idézett a jelen végzés 1.3. pontjában (Indokolás [9] és köv.) – tömören, ám világosan indokát adta annak, hogy a KMB ítéletének indokolása miért minősül kellően alátámasztottnak a cukorkereskedelmi ügylettel kapcsolatban. Az indokolt bírói döntéshez való jog nem tiltja, hogy a bíróság – jelen esetben a Kúria – az eljárás korábbi szakaszában hozott döntés tartalmára pontosan és beazonosítható módon visszautaljon. Figyelemmel a kúriai ítéletbe ekként beépített érvekre, továbbá arra, hogy a bizonyítékokat összességükben is értékelni kell, nem merült fel kétség a tekintetben, hogy a támadott ítélet indokolásának minősége sértette volna az indítványozó indokolt bírói döntéshez való jogát. Ezzel kapcsolatban 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]}.
- [40] Az indítványozó a Kúria ítéletét azon az alapon is támadta, hogy az sérti az ártatlanság védelmét. E körben érvelése azon alapult, hogy a Kúria ítéletének támadott része ellentétes a Kúria gyakorlatával. A KMK véleményből és egy kúriai határozatból ugyanis az következett volna az indítványozó szerint, hogy a 200%-os adóbírságot az ügyében jogszerűtlenül szabták ki.
- [41] Az Alkotmánybíróság felidézte állandó gyakorlatának kapcsolódó megállapításait. Ezek szerint a testület „az Abtv. 27. §-ában szabályozott hatáskörében eljárva a bírói döntés és az Alaptörvény összhangját biztosítja. Ebből következően a bírói döntés alaptörvény-ellenességének vizsgálata során az Alkotmánybíróság attól is tartózkodik, hogy a bíróságok felülbírálati jogköréhez tartozó, szakjogi vagy kizárólag törvényértelmezési kérdésekben állást foglaljon {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]}.” {3137/2013. (VII. 2.) AB végzés, Indokolás [9]; lásd legutóbb például: 3006/2018. (I. 22.) AB határozat, Indokolás [22]}
- [42] „A jogszabályokat a bíróságok értelmezik, az Alkotmánybíróság csak az értelmezési tartomány alkotmányos kereteit jelölheti ki. Ez a jogkör azonban nem teremthet alapot arra, hogy minden olyan esetben beavatkozzon a bíróságok tevékenységébe, amikor olyan (állítólagos) jogszabálysértő jogalkalmazásra került sor, mely egyéb jogorvoslati eszközzel már nem orvosolható. Sem a jogállamiság elvont elve, sem a tisztességes eljárás alapjoga, sem a diszkrimináció tilalma nem teremthet alapot arra, hogy az Alkotmánybíróság a bírósági szervezet feletti »szuperbíróság« szerepébe lépjen, és hagyományos jogorvoslati fórumként járjon el. [...] A bíró bármely ténybeli vagy jogi tévedése nem teszi automatikusan tisztességtelenné az egész eljárást, mivel az ilyen tévedések teljesen soha nem küszöbölhetők ki, azokat az igazságszolgáltatás ma ismert rendszere magában hordozza.” {3325/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [14]–[15]; lásd még például: 3006/2018. (I. 22.) AB határozat, Indokolás [22]}

- [43] Arra is emlékeztet az Alkotmánybíróság, hogy a jogegység biztosítása a Kúria feladata az Alaptörvény szerint [lásd: Alaptörvény 25. cikk (3) bekezdés]. Ezt a feladatot az Alkotmánybíróság nem veszi át, ezáltal nem őrökdi bírói döntések egymással való összhangja felett [lásd legutóbb például: 3349/2019. (XII. 6.) AB végzés, Indokolás [21]].
- [44] Ezek alapján azt állapította meg az Alkotmánybíróság, hogy az Abtv. 27. §-ára alapított azon panaszelem sem felel meg az Abtv. 29. §-ában foglalt alternatív feltételeknek, amelyik az ártatlanság vélelmének sérelmét adta elő. Ennek a panaszelemnek a leple alatt az indítványozó valójában az adójogi rendelkezések értelmezését vitatta, valamint azt, hogy a Kúria joggyakorlata nem következetes, nem egységes. Ezeknek a szakjogi kérdéseknek a felülvizsgálatától az Alkotmánybíróság hatáskör hiányában tartózkodik.
- [45] 3.6. Összességében az állapítható meg az előző két pont alapján, hogy azok az érvek, amelyeket az indítványozó a tisztességes bírói eljárásról való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés] részét képező indokolt bírói döntéshez való joggal és az ártatlanság vélelméhez való joggal [Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdés] kapcsolatban előadott, nem felelnek meg az Abtv. 29. §-ának, mert nem vetik fel annak a kételyét, hogy az alternatív törvényi feltételek közül legalább az egyik teljesülne. Az indítványozó lényegében azt sérelmezte, hogy részben pervesztes lett. Ennek orvoslása érdekében nyújtotta be alkotmányjogi panaszát, amelyben tartalmilag az ügyében folyt bizonyítást, a bizonyítékok értékelését – különösképpen azt, hogy aktív vagy passzív magatartást folytatott – és a szakjogi szabályozás értelmezését vitatta. Valójában tehát törvényességi felülbírálatot kért az Alkotmánybíróságtól, amire az Alkotmánybíróságnak nincsen hatásköre.
- [46] 4. Mindezekre tekintettel az alkotmányjogi panasz nem felel meg a befogadhatóság feltételeinek, ezért azt az Alkotmánybíróság az Abtv. 56. § (1)–(3) bekezdése alapján tanácsban eljárva, az Abtv. 26. § (1) bekezdés a) pontja, 27. § (1) bekezdés a) pontja, 29. §-a, 31. § (1) bekezdése, 52. § (1b) bekezdés b) és e) pontja, valamint az Ügyrend 30. § (2) bekezdés a)–b) és h) pontjai alapján visszautasította.

Budapest, 2021. június 15.

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Dienes-Oehm Egon
alkotmánybíró helyett

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó
előadó alkotmánybíró helyett

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Salamon László
alkotmánybíró helyett

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Szabó Marcel
alkotmánybíró helyett

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/1436/2020.

• • •