

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3188/2017. (VII. 21.) AB HATÁROZATA

alkotmányjogi panasz elutasításáról

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

h a t á r o z a t o t:

1. Az Alkotmánybíróság a Kúria Kfv.III.35.201/2015/6. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt elutasítja.
2. Az Alkotmánybíróság az alkotmányos követelmény megállapítására irányuló indítványt visszautasítja.

I n d o k o l á s

I.

- [1] 1. A panaszos jogi személy – jogi képviselője (Réti, Antall és Társai Ügyvédi Iroda, székhely 1055 Budapest, Bajcsy-Zsilinszky út 78.; eljáró ügyvéd: dr. Várszegi Zoltán, levelezési cím: 1443 Budapest, Pf. 245.) útján – 2016. április 7-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.III.35.201/2015/6. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését, melyet ellentétesnek tart az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésével, XV. cikk (2) bekezdésével, valamint XXVIII. cikk (1) bekezdésével. Emellett kérte, hogy az Alkotmánybíróság az ügy érdemére kiterjedően állapítsa meg azokat az alkotmányos követelményeket, amelyeknek a közigazgatási hatóság, illetve a bíróság eljárásában megfelelni köteles.
- [2] Az indítványozó a panasszal támadott ítélet alapjául szolgáló rendes és rendkívüli eljárásokban felperesként vett részt, melyekben az eljáró bíróságok a NAV által meghozott határozatok megállapításainak felülvizsgálatát végezték el.
- [3] 2. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal egyik jogelődjeként működő Vám- és Pénzügyőrség egyik szervezeti egysége, a Regionális Ellenőrzési Központ Székesfehérvár (a továbbiakban: REK) az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 87. § (1) bekezdés a) pontja alapján bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett a panaszosnál, melynek eredményeként a 4821/2010. számú határozatával 14 747 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte azt, valamint 7 061 000 Ft adókülönböt állapított meg a javára. Mivel a határozattal szemben a panaszos kft. nem fellebbezett, az 2011. január 31-én jogerőre emelkedett. Ezt követően a későbbi alperes, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Elnöke (a továbbiakban: NAV Elnöke) utasítást adott, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Hivatala Felülellenőrzési Főosztálya (a továbbiakban: NAV KH FF) a kft.-nél végezzen felülellenőrzést. A felülellenőrzésben kiadott megbízólevelet és vizsgálati programot 2011. augusztus 31-én helyszíni ellenőrzés során kézbesítették az indítványozónak. A felülellenőrzést követően a NAV KH FF elsőfokú közigazgatási határozatával a REK korábbi határozatát megváltoztatta és 61 530 000 Ft energiaadó, 30 765 000 Ft adóbírság, 18 506 943 Ft késedelmi pótlék, valamint 50 000 Ft mulasztási bírság, azaz mindösszesen 110 851 943 Ft megfizetésére kötelezte a kft.-t. A határozat alapja az az adóhatósági megállapítás volt, hogy a vizsgált panaszos a miskolci telephelyén tárolt, feldolgozott és onnan értékesített barna- és

feketekőszén vonatkozásában nem minősült az energiaadóról szóló 2003. évi LXXXVIII. törvény (a továbbiakban: Eatv.) 2. § 19. pontja szerinti termelőnek, mert az ott tárolt aknaszén feldolgozását nem maga végezte, hanem azt alvállalkozói szerződés keretében egy bt.-vel végeztette el, így a NAV szerint a termelőt megillető adómentességre az energiaadó megfizetése alól nem volt jogosult.

- [4] Az elsőfokú adóhatóság (a NAV KH FF) szerint a későbbi felperes és a feldolgozást végző bt. között létrejött szerződésben rögzítették, hogy a bt. vállalja, hogy a felperes által betárolásra került feketeszén és barnaszén (aknaszeneket) a rendelkezésre álló gépi berendezés alkalmazásával a panaszos által meghatározott méretre (szemcsenagyságra) töri és osztályozza. Ez alapján a NAV KH FF megállapította, hogy az Eatv. vizsgált időszakban hatályos 2. § 19. pont c) alpontja értelmében a későbbi felperes a bérelt telephelyen termelői tevékenységet nem folytatott, ezt a tevékenységet a bt. szerződés szerint végezte. Felperes a feldolgozott szenet energiakereskedői minőségben értékesítette egy másik kft. részére, ennek alapján az így értékesített összesen több mint harmincezer tonna barna- és feketeszén után energiaadó-fizetési kötelezettsége keletkezett; ennek következtében a NAV KH FF mint elsőfokú adóhatóság a korábbi határozatot a felüellenőrzési eljárásban megváltoztatta. A panaszos kft. fellebbezése folytán másodfokon eljáró NAV Elnöke az elsőfokú határozatot 2012. január 19-én kelt, 3707849165. számú határozatával helybenhagyta.
- [5] Az indítványozó 2012. február 23-án keresetet nyújtott be a Fővárosi Törvényszékhez, melyben kérte e határozat bírósági felülvizsgálatát; ennek során elsődlegesen annak megváltoztatását és az alperes által megállapított 61 530 000 Ft energiaadó adókülönbötet, valamint az ehhez kapcsolódó pótlék és adóbírság megfizetésének mellőzéséről való rendelkezést, másodlagosan pedig a másodfokú adóigazgatási határozat hatályon kívül helyezését és a NAV Elnökének új eljárás lefolytatására való kötelezését. A Fővárosi Törvényszék 2012. október 16-án meghozott, 16.K.30.611/2012/8. számú, elsőfokon jogerős ítéletében (a továbbiakban: Ítélet1.) a felperes keresetének helyt adott, és a NAV Elnökének határozatát az elsőfokú adóhatósági határozatra is kiterjedően az energiaadó adókülönbötet és az ehhez tartozó késedelmi pótlék és adóbírság részében hatályon kívül helyezte, és e körben az adóhatóságot új eljárásra kötelezte. A bíróság szerint az Eatv. fogalom meghatározásának az a része, miszerint „termelőnek” azt kell tekinteni, aki a szén feldolgozását gazdasági tevékenység keretében végzi, nem jelenti azt, hogy termelő csak az lehetne, aki e tevékenységet saját erőforrásai alapján, saját telephelyén, saját eszközeivel, illetve munkavállalóival végzi, ilyen kitétel a fogalom meghatározásban nem szerepel. Ennek megfelelően termelő az, aki a feldolgozást saját kockázatára végzi vagy valamilyen jogviszonyban másvalóval végezteti. A szén törését és osztályozását a felperessel kötött polgári jogi szerződés alapján végző bt. a feldolgozott szén tulajdonosává nem vált, a szén a feldolgozás során a munka egésze alatt a felperes tulajdonában állt, továbbá a munkavégzéshez szükséges eszközök egy részét is a felperes biztosította. Mindvégig a felperes könyveiben kerültek kimutatásra az alapanyagok, azok a bt. könyveiben készletként sem jelentek meg. A polgári jogi szerződésben foglaltak szerint a bt. alvállalkozóként, a felperes üzletszerű gazdasági tevékenységének alárendelve végezte a tevékenységét. A panaszos a miskolci telephelyén saját gazdasági tevékenységének keretében végezte a feldolgozást és ezen feldolgozás során alvállalkozóként vette igénybe a bt.-t. Mindezek miatt az adóhatóság azon értelmezése, hogy nem minősülhet termelőnek az, aki a tevékenysége során alvállalkozót vesz igénybe, a bíróság szerint nem helytálló, és az az Eatv.-ből nem következik. A felperes ugyanis nem egyszerűen megvette és eladta a szenet, hanem alvállalkozó közreműködésének bevonásával azt ténylegesen feldolgozta és ezt az általa feldolgozott terméket értékesítette, így módon az Eatv. 2. § 5. pontjában írt energiakereskedői fogalomnak nem felelt meg. Az Ítélet1. szerint tehát a kft. e tevékenységet tényszerűen termelőként végezte, és jogosult volt a miskolci telephelyen feldolgozott és onnan értékesített szén tekintetében a termelőkénti adómentességre.
- [6] A közigazgatási határozat felülvizsgálata iránti perben hozott jogerős törvényszéki döntés ellen az alperes felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Kúriához, arra hivatkozva, hogy az ítélet anyagi jogi jogellenességben szenved, mivel a törvényszék az Ítélet1.-ben az Eatv. „termelő” fogalmának téves, jogellenes értelmezését végezve hozta meg döntését, emiatt kérte elsődlegesen az Ítélet1. hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását, másodlagosan a hatályon kívül helyezés mellett a kereset elutasítását. Az alperes szerint a támadott ítélet nem felel meg az Eatv. 2. § 5. pontjában, 2. § 19. pont c) alpontjában, valamint a 3. § (1) bekezdés b) és c) pontjában foglaltaknak; téves jogkövetkeztetésen alapul a törvényszék azon álláspontja, hogy a bt. alvállalkozóként való igénybevétele nem eredményezi a felperes Eatv. szerinti termelői státuszának megváltozását és energiakereskedővé válását. A Kúria 2014. május 26-án kelt, Kfv.VI.35.267/2013/5. számú végzésében a felülvizsgálati kérelemnek helyt adott, az Ítélet1. felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú bíróságot e körben új eljárásra és új határozat hozatalára utasította.

Kifejtette, hogy a bt. a saját tulajdonában álló telephelyen részben a saját eszközeivel, saját gazdasági tevékenysége keretében végzett feldolgozó tevékenységet. E tekintetben irreleváns, hogy a bt. ezt milyen polgári jogviszony alapján, kinek a tulajdonában álló szénnel tette, csak annak van jelentősége, hogy e tevékenységet ténylegesen ő, nem pedig a panaszos-felperes kft. végezte. Mivel pedig e szabály kógens, azt nem lehet kiterjesztően értelmezni. Utalt továbbá a Kúria arra, hogy az új elsőfokú bírósági eljárásban a hatásköri szabályok időközbeni megváltozása miatt eljárni jogosult közigazgatási és munkaügyi bíróság kötve van nemcsak a kúriai végzés érdeméhez, hanem annak indokolásához is, így a felperes termelői vagy energiakereskedői minősítése tekintetében a kúriai minősítéstől nem térhet el.

- [7] Ennek alapján a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.32.234/2014/6. számú, 2014. november 20-i ítéletével (a továbbiakban: Ítélet2.) az alperes határozatát az adóbírság és a késedelmi pótlék részében hatályon kívül helyezte és e körben az alperes adóhatóságot új eljárásra utasította, ezt meghaladóan, vagyis az adóhiány megállapítása és az annak megfizetésére kötelezés tekintetében a felperes keresetét elutasította. Az elsőfokon jogerős döntés a Kúria végzésének indokolásával megegyezően immár megállapította a felperes energiakereskedői mivoltát, így azt, hogy a harmincezer tonna feldolgozott és értékesített szénmennyiség tekintetében a későbbi indítványozó nem minősülhet termelőnek, azaz termelői energiaadó-mentesség nem illeti meg, következésképpen az adóhiányt a NAV jogszerűen állapította meg. Tekintettel azonban arra, hogy az így eladott szén vevője, egy azóta jogutód nélkül megszűnt kft. ezen szénmennyiség után ténylegesen megfizette az energiaadót, és az a költségvetésbe befolyt, amit a megszűnt cég már visszaigényelni sem tud mint tartozatlan fizetést, így az államot emiatt kár nem érte, az adóbírságra és a késedelmi pótlékre vonatkozó közigazgatási hatósági határozati rendelkezéseket a bíróság hatályon kívül helyezte, és ezek tekintetében az adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Ez utóbbi kapcsán kimondta, hogy az adókötelezettség teljesítése körében az adóalap meghatározása során az eredeti ellenőrzés, vagyis a REK által lefolytatott ellenőrzés, és nem a felüellenőrzés megkezdésének napját kell irányadónak tekinteni; és miután a felperes igazolta, hogy ebben az időpontban rendelkezett adótöbblettel, így a bíróság álláspontja szerint az adókötelezettséghez tartozóan a bírságalap ezen adótöbbség figyelmen kívül hagyásával történő meghatározása és ebből következően adóbírság kiszabása nem jogszerű. Az új eljárásban az adóbírság alapját az Ítélet2. értelmében, tekintettel az Art. 170. § (2) bekezdésének második fordulatában foglaltakra, úgy kell tehát meghatározni, hogy figyelembe kell venni a felperesnél a perbeli felüellenőrzést megelőző alapellenőrzés kezdő időpontjában fennálló folyószámlaadatokat; az ettől eltérő jogértelmezés a bíróság szerint a jogos elvárások vélelmének alkotmányos elveibe is ütközne. Az Ítélet2.-ben a bíróság kifejezetten leszögezte, hogy „[a]z adóhatóságnak az új eljárásban kizárólag a megállapított energiaadóhoz tartozó bírság törléséről és a késedelmi pótlékre vonatkozóan kell döntését meghoznia, mely késedelmi pótlék meghatározása során a bíróság által ítéletében foglaltaknak megfelelő adóalap meghatározását kell alapul vennie”. Mivel „az adóbírság kiszabása az energiaadóhoz tartozóan nem jogszerű”, így az első- és másodfokú adóhatóságnak e tekintetben mérlegelési lehetősége nincs az új eljárás lefolytatása során.
- [8] Az Ítélet2. ellen mind a felperes kft., mind az alperes adóhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Kúriához. Előbbi elsődlegesen az Ítélet 2. keresetét elutasító részének hatályon kívül helyezését és a jogszabályoknak megfelelő új határozat hozatalát, másodlagosan ugyanebben a részben hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását; utóbbi pedig az Ítélet2. hatályon kívül helyezését, és elsődlegesen az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását, másodlagosan a jogszabályoknak megfelelő új döntés hozatalát kérte. A kérelemhez kötöttség keretei között a Kúria ezúttal maga hozta meg a szerinte jogszerű döntést, így az Ítélet2.-t hatályon kívül helyezte, az alperes adóhivatal határozatát pedig oly módon változtatta meg, hogy a felperes terhére megállapított adóbírságot törölte, egyebekben a felperes keresetét elutasította. A Kúria szerint az Art. 170. § (2) bekezdése alkalmazása során a felüellenőrzés új eljárásnak minősül, így a panaszos adózó adószámlájának ekkori állapotát kell figyelembe venni, ekkor pedig a számlán (ellentétben a REK-ellenőrzés megkezdésének időpontjával) adótöbbség nem volt, így a kiszabott késedelmi pótlék Ítélet 2. általi tényleges törlése (amellyel kapcsolatban az adóhatóságnak az új eljárásban ténylegesen mérlegelési lehetősége nem lett volna, lévén kötve lett volna az Ítélet 2. megállapításaihoz) jogszabálysértő. Megismételte továbbá a Kúria azon korábbi álláspontját, hogy az adóhiány tekintetében az adóhatósági határozat megállapítása jogszerű volt, a panaszos kft. a vizsgált szénmennyiség vonatkozásában nem minősült termelőnek, így az energiaadó megfizetése alól mentességre nem volt jogosult. Összességében tehát az ügy úgy zárult le, hogy az indítványozónak a NAV által megállapított adóhiányt, valamint annak késedelmi kamatait meg kell fizetnie, az adóbírságot viszont nem.

- [9] 3. Az indítványozó, a per egykori felperese az Abtv. 27. §-a szerinti alkotmányjogi panaszában a Kúria Kfv. III.35.201/2015/6. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését kéri az Alkotmánybíróságtól, melyeket ellentétesnek tart az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésével, XV. cikk (2) bekezdésével, valamint XXVIII. cikk (1) bekezdésével. Emellett kéri, hogy az Alkotmánybíróság állapítsa meg azon alkotmányos követelményeket is, amelyeknek a közigazgatási hatóság, valamint a bíróság az eljárásuk során megfelelni kötelesek.
- [10] A panaszos elsődlegesen az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes bírósági eljáráshoz való jogának megsértését állítja. Ennek kapcsán kifejti, hogy az indítványozónak az adóhiány megállapítása szempontjából releváns energiakereskedői vagy termelői minősége végig vita tárgya volt a bíróságok között, és miközben a törvényszék az Ítélet1.-ben szerinte meggyőző indokát adta annak, hogy a panaszos miért minősül termelőnek a vizsgált szénmennyiség vonatkozásában, addig a Kúria az ítéletében sem erre, sem a felperesnek az alperes felülvizsgálati kérelmében foglaltakat cáfolni kívánó felülvizsgálati ellenkérelmében írt érvekre nem reagált. A panasz részletesen kifejti mindazokat a tartalmi érveket, melyek az ő pernyertességét támasztanak alá, és sérelmezi, hogy amíg a törvényszék az Ítélet1.-ben ezekre részletesen reflektált, addig a Kúria ezekkel az indítványozói érvekkel ítélete indokolásában nem foglalkozott, így az megfelelő indokolás hiányában az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésébe ütközik; vagyis a panaszos szerint a kúriai ítélet indokolásából nem tudható meg, milyen értelmezési elvek alapján jutott a Kúria arra a megállapításra, hogy aki ténylegesen mással, például egy polgári jogi jogviszony keretében igénybe vett alvállalkozóval végezteti el a szénaprítást és -osztályozást, az miért esik ki a termelő fogalmából, ez az alvállalkozó pedig miért tartozik e fogalom alá.
- [11] Az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdésében szabályozott hátrányos megkülönböztetés tilalma a panaszos szerint azért sérült, mert a Kúria azon jogértelmezése, hogy egy adott cég által annak saját munkavállalóival végzett feldolgozás esetében a szén feldolgozására utasítást adó személy termelőnek, alvállalkozó bevonása esetén viszont energiakereskedőnek minősül, önkényes megkülönböztetést tartalmaz, ugyanis mindkét esetben az érdemi (fizikai) munkát függő gazdasági szereplők végzik, azaz a megkülönböztetésnek nincs észszerű indoka. Végül az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésének sérelme azért valósul meg, mert a költségvetést ténylegesen kár nem érte, az adót a panaszostól a szén megvásároló kft. befizette és azt – lévén jogutód nélkül megszünt – már visszaigényelni sem tudja, így az adóhiány panaszossal szembeni megállapításával és annak megfizetésére kötelezéssel az adott szénmennyiség után fizetendő energiaadó kétszeresen kerülne megfizetésre, ez pedig – a 61/2006. (XI. 15.) AB határozat által is megállapítottan – sérti az adófizetési kötelezettség célhoz kötöttségének, végső soron az arányos közteherviselésnek az elvét, azaz konfiskatórius tulajdonelvonást eredményez.

II.

- [12] Az Alaptörvénynek az indítványban hivatkozott rendelkezései:

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

„XV. cikk (2) Magyarország az alapvető jogokat mindenkinek bármely megkülönböztetés, nevezetesen faj, szín, nem, fogyatékoság, nyelv, vallás, politikai vagy más vélemény, nemzeti vagy társadalmi származás, vagyoni, születési vagy egyéb helyzet szerinti különbségtétel nélkül biztosítja.”

„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, észszerű határidőn belül bírálja el.”

III.

- [13] Az alkotmányjogi panasz nem megalapozott.

- [14] 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. Mind ezek alapján az Alkotmánybíróság a következő megállapításokra jutott.

- [15] 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 jogok 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 rendelkezéseit [Abtv. 52. § (1b) bekezdés d) pont]. Az indítvány tartalmaz indokolást arra nézve, hogy a sérelmezett bírói döntés miért ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezéseivel [Abtv. 52. § (1b) bekezdés e) pont]. Az indítvány tartalmaz kifejezett kérelmet a bírói döntés megsemmisítésére [Abtv. 52. § (1b) bekezdés f) pont].
- [16] Az indítvány megfelel annak a tartalmi feltételnek, mely szerint – az indítványozó állítása alapján – az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogainak 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 történt, illetve hogy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésről van szó [Abtv. 29. §].
- [17] 2. Az Alkotmánybíróság mindenekelőtt az Alaptörvény XXVIII. cikke szerinti panaszleletet vizsgálta meg. A Kúria Kfv.III.35.201/2015/6. számú ítéletében visszautalt az első eljárásban meghozott, Kfv.VI.35.267/2013/5. számú végzésére, mellyel kapcsolatban az Alkotmánybíróság megállapította, hogy téves a panaszos azon hivatkozása, miszerint a Kúria e végzésében nem indokolta meg, miért minősült a felperes indítványozó a nem saját maga által feldolgozott szén vonatkozásában energiatermelő helyett energiakereskedőnek. A Kúria szerint: „A Kúriának abban kellett döntenie, hogy a miskolci telephelyen feldolgozott, majd eladott szén vonatkozásában a felperes az Eatv. szerint termelőnek vagy energiakereskedőnek minősül és ehhez képest fennáll-e energiaadó fizetési kötelezettsége. Az Eatv. 2. § (4) pontja szerint a szén energiának minősül. Az (5) pont értelmében energiakereskedő az energia rendszeres és üzletszerű, nem saját felhasználási célra történő vásárlását és értékesítését végző jogi személy, jogi személyiség nélküli egyéb szervezet, vagy gazdasági tevékenységet folytató természetes személy (a továbbiakban: személy), amely (aki) földgáz esetében a külön jogszabály szerinti földgáz-kereskedelmi engedéllyel, illetve a villamosenergia esetében a külön jogszabály szerinti villamosenergia-kereskedelmi engedéllyel rendelkezik. A 2. § 19. c) alpontja értelmében termelő az a személy, aki külön jogszabály szerinti engedély, vagy koncessziós szerződés alapján szénbányászati tevékenységet végez, valamint, aki a továbbfeldolgozásra vagy továbbfelhasználásra való alkalmassá tétel céljából a szén feldolgozását, így különösen felaprózását, osztályozását, brikettálását, kokszolását gazdasági tevékenység keretében végzi. A felperes a Bt.-vel kötött szerződés szerint a Bt. miskolci telephelyét bérelte. A szerződés IV./5. pontja értelmében a Bt. vállalja, hogy a felperes által betárolásra kerülő feketeszenet és barnaszenet a rendelkezésre álló gépi berendezés alkalmazásával a felperes által meghatározott méretre (szemesenagyságra) töri és osztályozza. Az Art. 1. § (7) bekezdés alapján az adóhatóság jogosult a perbeli szerződést valódi tartalma szerint minősíteni. Az Alkotmánybíróság 724/B/1994. AB határozatára figyelemmel az adóügyi és a polgári jogi jogviszony egymástól elválnak és az adóhatóság megállapítása nem hat ki a felek polgári jogi jogviszonyára, a hatósági minősítés kizárólag adóügyi szempontból releváns. Az adóhatóság a felek szerződési autonómiájába nem avatkozhat be, azonban a szerződést adójogi szempontból minősítheti és értelmezheti. A felperes a polgári jog szabályai alapulvételével jogosult volt a szén tárolására és feldolgozására szerződést kötni a Bt.-vel, ugyanakkor az energiaadó fizetési kötelezettség körében nem a polgári jog, hanem az Eatv. mint adójogszabály rendelkezései az irányadók. A miskolci telephelyen a szén feldolgozását – a szerződés szerint felaprózását (törését) és osztályozását – nem a felperes, hanem a Bt. végezte saját gazdasági tevékenysége keretében. Ezért a felperes az Eatv. 2. § 19. c) alpontja szerinti termelőnek akkor sem tekinthető, ha a Bt. a felperes megbízásából végezte a szén feldolgozását. A fenti jogszabályi rendelkezés kógens, azt nem lehet kiterjesztően értelmezni, így nem tartozhat ebbe a körbe az a személy, aki (amely) nem saját maga végzi a feldolgozást, hanem azt mással végezteti. Erre nincs befolyással az a tény, hogy a szén a feldolgozás előtt és során végig a felperes tulajdonában állt és azt a társaság saját nevében értékesítette a vevő felé, ugyanis az Eatv. 2. § 19. c) alpontja a termelői minőséget a feldolgozás tényleges elvégzőjének személyéhez köti. A felperes a perbeli szénmennyiség tekintetében nem termelőnek, hanem az Eatv. 2. § 5 pontja szerinti energiakereskedőnek minősül, így energiaadó fizetési kötele-

zettsége az Eatv. 3. § (1) bekezdés b) pontjára figyelemmel fennáll. A törvényszék az ügy érdemében téves jogkövetkeztetéseket vont le, a jogerős ítélet sérti az Eatv. felhívott rendelkezéseit.” Vagyis a Kúria érdemi indokát adta annak, hogy miért tartotta tévesnek a törvényszék jogértelmezését, így a tisztességes eljáráshoz való jog az indokolás hiánya miatt nem sérült; az pedig, hogy ezen értelem – a törvényszék által adottal szemben – hátrányos az indítványozóra nézve, nem alkotmányossági kérdés.

- [18] 3. Az Alkotmánybíróság másodikként a tulajdonhoz való jog sérelmére történő indítványozói hivatkozás megalapozottságát vizsgálta meg. Ezzel kapcsolatban az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az Alaptörvény XIII. cikkében biztosított tulajdonhoz való jogot a hivatkozott bírósági döntések nem sértették meg. Az indítványozó által hivatkozott – egyébként Magyarország Alaptörvényének negyedik módosítása 19. cikk (2) bekezdése alapján 2013. április 1. napjával hatályon kívül helyezett – 61/2006. (XI. 15.) AB határozat indokolása – az indítványozó értelmezésével ellentétben – pusztán arról rendelkezett, hogy a megadóztatott személy jövedelmi és vagyoni viszonyaival arányban nem álló adófizetési kötelezettség megállapítása alkotmányellenes lehet. Jelen esetben ilyen konfiskatórius, az adózó (egy nagy árbevétellel rendelkező jogi személy) jövedelmi és vagyoni viszonyaival arányban nem álló adófizetési kötelezettség előírásáról nincs szó. A panaszos e körben elsősorban azért tartja a tulajdonhoz való alaptörvényben biztosított jogot sértő módon alaptörvény-ellenesnek a támadott bírósági döntéseket, mivel azok úgy állapítanak meg számára energiaadó-fizetési kötelezettséget, hogy az adott mértékű adót más cég korábban már befizette, és az – mivel azóta megszűnt – ezen összeget nem is tudja már visszaigényelni. Az azonban ettől független kérdés, hogy magát a panaszos adózót jogosan terheli-e adófizetési kötelezettség. A panaszosnak egyéniesített, törvényben meghatározott adófizetési kötelezettsége keletkezett, amely független bármely más jogalany hasonló adóalapra vonatkozó fizetési kötelezettségétől. A panasszal támadott kúriai döntés az adóhatóság eljárásának jogszerűségét, valamint a meghozott hatósági döntések anyagi jogi normáknak való megfelelést vizsgálta, ezért a bíróságnak pusztán azt kellett megítélnie, hogy az adóhatóság jogszerűen szabta-e ki a panaszosra az energiaadó-fizetési kötelezettséget. Tekintettel arra, hogy a hatóság döntése az anyagi és eljárási szabályoknak megfelelő volt, a panaszos tulajdonhoz való jogának az állami adóhatóság részéről történő korlátozása jogszerű volt; ennek bírósági elismerése sem lehet tehát jogszerűtlen.
- [19] 4. Végül az Alkotmánybíróság az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdésével kapcsolatos panaszleletet vizsgálta meg. Ezen alaptörvényi rendelkezés értelmében „Magyarország az alapvető jogokat mindenkinek bármely megkülönböztetés, nevezetesen faj, szín, nem, fogyatékoság, nyelv, vallás, politikai vagy más vélemény, nemzeti vagy társadalmi származás, vagyoni, születési vagy egyéb helyzet szerinti különbségtétel nélkül biztosítja”. Jelen ügy vonatkozásában elvileg is csak az „egyéb helyzet” szerinti sérelem vetődhet fel. Az „egyéb helyzet” szerinti különbségtétel alkotmányos értelmét a hátrányos megkülönböztetés tilalmával összefüggésben a 3206/2014. (VII. 21.) AB határozat határozta meg. Eszerint az „egyéb helyzet” nem bármilyen [az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdésében konkrétan nevesített helyzetek mellett más alapú] különbségtevést jelent, hanem csak olyat, mely különbség (az *eiusdem generis* értelmezési szabályával is összefüggésben, mely szerint egy felsorolás annak exemplifikatív jellege esetében kizárólag olyan további elemekkel bővíthető, melyek jellegükben a tételesen felsorolt példákhoz hasonlóak) az ember megváltoztathatatlan alaptulajdonságai, avagy a személyiség valamely tartós eleme tekintetében áll fenn. Az Alkotmánybíróság értelmezésében: „[A]z Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdése az alapjogok egyenlőségét és a diszkrimináció tilalmát tartalmazza. [...] A tételesen felsorolt tulajdonságok mellett az »egyéb helyzet szerinti különbségtétel« fordulat nyújt garanciát ahhoz, hogy az előre nem látható, de a felsorolásban szereplő tulajdonságokhoz döntő hasonlóságot mutató helyzetben élő személyeket se érhesse hátrányosan sújtó különbségtétel. Ez a fordulat ad lehetőséget az Alkotmánybíróságnak arra, hogy a társadalom aktuális változásaira időszerűen reagálva mindig maga határozhassa meg, melyek a társadalom sérülékeny csoportjai, vagyis mely csoportokhoz tartozók tekinthetők kiszolgáltatottnak, kirekesztettnek, illetve folyamatos, és indokolatlan hátránnyal sújtottaknak. Az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdése ennek megfelelően egy nyílt felsorolást tartalmaz, ám ez a nyílt felsorolás korlátlanul nem bővíthető. Nem nyújt védelmet olyan személyeknek, akiket valamely szabály ugyan éppen hátrányosan érint, de mégsem diszkriminál. Az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdésében garantált diszkriminációtilalom ugyanis csupán olyan élethelyzeteket ölelhet át, amelyekben az emberek önzonosságát, identitását meghatározó lényegi tulajdonságuk miatt előítéllettel, vagy társadalmi kirekesztéssel néznek szembe. Vagyis a diszkriminációtilalom alkotmányos klauzulája elsődlegesen a társadalom személyben rejlő és tetszés szerint nem változtatható tulajdonság mentén elkülönü-

lő csoportjainak védelmét szolgálja” {3206/2014. (VII. 21.) AB határozat, Indokolás [27]}. Hasonló módon védi az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdése a természetes személyeket a személyiség más, tartós (bár nem megváltoztathatatlan) eleme tekintetében megvalósuló diszkriminációval szemben is.

- [20] Az a bírósági jogértelmezés, miszerint egy adott cég által annak saját munkavállalóival végeztetett feldolgozás esetében a szén feldolgozására utasítást adó természetes vagy jogi személy termelőnek, alvállalkozó bevonása esetén ellenben energiakereskedőnek minősül, kétségtelenül megkülönböztetést jelent, de nem jelent a fentiek értelmében alaptörvény-ellenes hátrányos megkülönböztetést, azaz diszkriminációt, mivel e megkülönböztetés a megkülönböztetett jogalanyokat nem azok (vagy azok valamelyike) sérülékenysége, kiszolgáltatottsága, kirekesztettsége, személyiségének lényegét meghatározó alaptulajdonsága, identitása miatt éri, illetve ilyen kirekesztő hatást nem eredményez.
- [21] 5. A fentiekre tekintettel az Alkotmánybíróság a Kúria Kfv.III.35.201/2015/6. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt elutasította; az alkotmányos követelmény megállapítására irányuló indítványi elemet pedig – mint nem jogosulttól származót – az Abtv. 64. § b) pontja alapján visszautasította.

Budapest, 2017. július 11.

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

Dr. Balsai István s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Czine Ágnes s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Dienes-Oehm Egon s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Horváth Attila s. k.,
alkotmánybíró

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

Dr. Juhász Imre 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. Szabó Marcel s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Szalay Péter s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Szívós Mária s. k.,
alkotmánybíró

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

Dr. Juhász Imre alkotmánybíró párhuzamos indokolása

- [22] Egyetértek a rendelkező rész szerinti elutasítással és nagyrészt annak indokolásával is.
- [23] Vítatom ugyanakkor a határozat indokolása III. rész 3. pontjának következő megállapítását: „A panaszosnak egyéniesített, törvényben meghatározott adófizetési kötelezettsége keletkezett, amely független bármely más jogalany hasonló adóalapra vonatkozó fizetési kötelezettségétől.” (Indokolás [18])
- [24] Jelen ügyben pontosan az képezte a vita tárgyát, hogy az indítványozó és az időközben jogutód nélkül megszűnt vevő – a jogügylettel kapcsolatos adózási státuszukat egyezően értelmezve –, az indítványozót tekintette termelőnek, aki a REK határozatából megállapíthatóan a számlázás során termelői adójogi kategória felhasználásával értékesítette a végfelhasználó vevő részére a szénmennyiséget. A vevő, a hivatkozott határozatban foglaltak szerint bevállásaiban a számláknak megfelelően szerepeltette az adatokat és be is fizette az energiaadó összegét. Ezért állapította meg a REK, hogy az állami költségvetést nem érte kár.
- [25] Mivel a gazdasági élet szereplői a vagyoni forgalomban kötött szerződéseknel nyilvánvalóan számításba veszik az adó mértékét – és azt, hogy az adott tranzakció után melyik fél köteles annak megfizetésére –, így az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésére alapított sérelem elvben e gondolatmenet kifejtése alapján lett volna vizsgál-

ható. Ilyen levezetést azonban az indítvány nem tartalmaz, az alkotmányjogi panasz ugyanis a tulajdonhoz való jog sérelmét az állam „kétszeres” gazdagodásában, illetve az elvonás konfiskatórius jellegében látta.

Budapest, 2017. július 11.

Dr. Juhász Imre s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Salamon László alkotmánybíró párhuzamos indokolása

- [26] A határozat rendelkező részében foglalt elutasítással egyetértek.
- [27] Azonban, a korábban különböző ügyek [pl.: 3206/2014. (VII. 21.) AB határozat, 8/2015. (IV. 17.) AB határozat, 3073/2015. (IV. 23.) AB határozat] kapcsán már kifejtett érveim részletes megismétlése nélkül, jelen ügygel összefüggésben is hangsúlyozni szeretném, hogy az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdésével kapcsolatos azon szűkítő értelmezéssel, miszerint az ezen rendelkezésben írt tilalom kizárólag bizonyos, a felsoroltakhoz „használó” alaptulajdonságok, vagy az egyének „tetszés szerint nem változtatható tulajdonságai” tekintetében állna fenn, nem értek egyet. Ezzel összefüggésben csak említés szintjén jegyzem meg, hogy az előbbi feltétel esetlegesen önkényes, vagy legalábbis *ad hoc* értelmezésre, mérlegelésre ad lehetőséget, és ezáltal jogbizonytalanságot okoz(na), a második feltétel pedig a tételesen felsorolt tulajdonságok tekintetében is értelmezhetetlen, hiszen azok egy része sem (az egyének tetszése szerint) megváltoztathatatlan tulajdonság {pl.: nyelv, vallás, politikai vagy más vélemény, vagy éppen a vagyoni helyzet; korábban lásd.: 3073/2015. (IV. 23.) AB határozat, Indokolás [83]–[84]}.
- [28] A diszkrimináció tilalmának az indítványozó által hivatkozott sérelme álláspontom szerint tehát a jelen ügyben nem azért nem állapítható meg, mert az – a határozat indokolásában foglalt, a diszkrimináció fogalmának az Alkotmánybíróság gyakorlataként idézett értelmezése {lásd.: Indokolás [19]} okán – eleve nem lenne lehetséges. Diszkriminációról a támadott bírósági döntés kapcsán azért nem lehet beszélni, mert a jogalkalmazók (mind a hatóság, mind pedig a bíróság) egy adott jogszabályi rendelkezés, nevezetesen az Eatv. 2. § 19. c) pontjának értelmezése, a termelő fogalmának az adózás szempontjából történő meghatározása révén jutott arra a jogi álláspontra, hogy az indítványozó az egyes telephelyein folytatott tevékenységei tekintetében, azok eltérő jellemzői alapján eltérő jogi megítélés alá esik. Ez pedig álláspontom szerint nem megkülönböztetés, hanem különböző helyzetek eltérő megítélése. Az ennek alapjául szolgáló jogértelmezés ugyanakkor olyan szakjogi, törvényértelmezési kérdésnek minősül, amelyet az Alkotmánybíróság a vonatkozó gyakorlata alapján nem bírál felül.

Budapest, 2017. július 11.

Dr. Salamon László s. k.,
alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/718/2016.

