

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3348/2017. (XII. 20.) AB VÉGZÉSE

alkotmányjogi panasz visszautasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

v é g z é s t:

Az Alkotmánybíróság a Kúria mint felülvizsgálati bíróság Kfv.35.489/2016/5. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt visszautasítja.

I n d o k o l á s

- [1] 1. Az indítványozó jogi képviselőjén (dr. Bakos–dr. Smied–dr. Muraközi Ügyvédi Iroda képviseletében dr. Muraközi Gergely, 9025 Győr, Simor János püspök tere 5.) keresztül az Abtv. 27. §-a alapján előterjesztett alkotmányjogi panaszában kérte, hogy az Alkotmánybíróság állapítsa meg a Kúria mint felülvizsgálati bíróság Kfv.35.489/2016/5. számú ítélete alaptörvény-ellenességét és semmisítse meg azt, mivel a hivatkozott ítélet az indítvány szerint sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdését, XXVIII. cikk (1) bekezdését, valamint B) cikkének (1) bekezdését.
- [2] 1.1. A panasz alapjául szolgáló alapügy tényállása szerint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV) Győr-Moson-Sopron Megyei Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2015. március 20-án kelt határozatában 5 537 547 Ft adókülönbözet megfizetésére kötelezte az indítványozót.
- [3] A határozat indokolása szerint – az indítvánnyal érintett ügy előzményeként – az elsőfokú adóhatóság egy korábbi (az indítványozóval szembeni) ellenőrzése során hozott határozatában megállapította, hogy egy orvosi nonprofit korlátolt felelősségű társaság (a továbbiakban: Kft.) az indítványozót megbízási szerződés alapján ügyeletvezetőként foglalkoztatta, anélkül, hogy erre vonatkozóan a bejelentési kötelezettségének eleget tett volna, illetve, hogy az adó- és járulék kifizetésekről történő bevallási kötelezettségét teljesítette volna. Ezen határozattal szemben a Kft. fellebbezéssel élt, amelyet a NAV Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (a továbbiakban: másodfokú adóhatóság) elutasított, majd a Kft. kereseti kérelme alapján a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: bíróság) is helybenhagyta az elsőfokú adóhatóság döntését.
- [4] Ezt követően az elsőfokú adóhatóság a Kft.-vel szemben is ellenőrzést folytatott le, és ennek keretében megállapította, hogy a Kft. által foglalkoztatottak (így többek között az indítványozó) részére kifizetett díjak után a Kft. nem vonta le, nem vallotta be, és nem fizette meg az adó és járulék terheket. A megállapított tényállás szerint a Kft. fő tevékenysége házi orvosi ügyelet ellátására irányult. Ezen tevékenységének ellátása érdekében a Kft. vállalkozási szerződéseket kötött a Kft.-ben amúgy tagsági jogviszonnyal rendelkező egyéni vállalkozó orvosokkal (így pl. az indítványozóval) és orvosi társaságokkal. Egy ilyen – 2002. május 10-én kelt – megbízási szerződés keretében bízta meg a Kft. az indítványozót az ügyeletvezetői feladatok ellátásával, amelynek ellentételezéseként az indítványozót havonta 5x16 órás térítési díj illette meg. Ezzel szemben az elsőfokú adóhatóság a benyújtott számlák és havi ügyeleti óraszám kimutatás alapján megállapította, hogy a megbízási díj összege a mindenkori ügyeletési orvosi óradíj 96-szorosaként lett elszámolva. Mindezek alapján megállapítást nyert az is, hogy a megbízási díj az ellenőrzéssel vizsgált időszakban (2008–2012) meghaladta a minimálbér 30%-át. Ezért az elsőfokú adóhatóság határozatában azt is rögzítette, hogy a jogszabályi rendelkezések alapján a Kft.-nek az indítványozó részére kifizetett megbízási díjak vonatkozásában bevallási és levonási kötelezettsége keletkezett, amelyet azonban a Kft. a vizsgált időszakban nem teljesített, ezért őt az elsőfokú adóhatóság kötelezte ezen összeg megfizetésére, továbbá adóbírsággal, mulasztási bírássággal és késedelmi pótlékkal sújtotta. A Kft. ezen döntéssel szemben fellebbezéssel élt, amely nyomán a másodfokú adóhatóság a levonni elmulasztott személyi jövedelemadó előleg után kiszabott adóbírságot törölte, egyebekben pedig az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az ezzel szemben benyújtott keresetet a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság elutasította.
- [5] Ezt követően került sor az indítványozó ismételt ellenőrzésére, annak érdekében, hogy a Kft.-vel szemben jogerősen feltárt adókülönbözetet az indítványozó személyi jövedelemadó bevallásaival összevessék. Ennek kere-

tében az elsőfokú adóhatóság 5 537 547 Ft adókülönbözetet állapított meg az indítványozó terhére. Az ellenőrzés során készült jegyzőkönyvhöz az indítványozó észrevételeket csatolt, amelyben kifejtette, hogy az ügyeletvezetői feladatokat nem mint magánszemély látta el, és így az érte kapott díjazást sem mint magánszemély vette fel. Véleménye szerint az elsőfokú adóhatóság a 2002. május 10-én kelt megbízási szerződést rosszul értelmezte. Álláspontja szerint ugyanis az egészségügyről szóló 1997. évi CLIV. törvény és az egészségügyi tevékenység végzésének egyes kérdéseiről szóló 2003. évi LXXXIV. törvény szerint egészségügyi tevékenységet (szolgáltatást) magánszemély nem végezhet. A megbízási szerződés egy, az indítványozó tulajdonában álló betéti társasággal került megkötésre, hiszen az indítványozó mint magánszemély nem rendelkezett működési engedéllyel, így az ügyeletvezetési tevékenység a betéti társaságnak lett számlázva. Ebből következőleg az indítványozó azzal érvelt, hogy neki mint magánszemélynek az ügyeletvezetési tevékenységből nem származott jövedelme. Az elsőfokú adóhatóság az észrevételekre reagálva kifejtette, hogy a Kft. vonatkozásában hozott jogerős bírósági ítéletből egyértelműen megállapítható, hogy az indítványozó részére megbízási díjak kerültek kifizetésre, így annak megszerzési körülményei jelen ügyben irrelevánsak.

- [6] 1.2. Az elsőfokú határozattal szemben az indítványozó fellebbezést nyújtott be a másodfokú adóhatósághoz, amely az elsőfokú adóhatóság döntését helybenhagyta.
- [7] Az indítványozó fellebbezésében az elsőfokú eljárás során felhozott észrevételeire hivatkozott. A másodfokú hatóság döntésének indokolásában kiemelte, hogy az a tény, miszerint az indítványozó a tulajdonában álló betéti társaságon keresztül számlázott a Kft.-nek az ügyeletvezetői tevékenységért kapott összegért, az ügy eldöntése szempontjából nem bír jelentőséggel. Emellett a másodfokú adóhatóság azt is kiemelte, hogy a Kft.-vel szembeni jogerős ítéletek tükrében az indítványozónak számos érve nem állja meg a helyét (így pl. a bíróság ítéletében megállapította, hogy a megbízási díjak magánszemélyek részére kifizetett jövedelemnek minősülnek).
- [8] 1.3. Az indítványozó a másodfokú adóhatóság határozatával szemben bírósághoz fordult. Keresetében előadta, hogy álláspontja szerint a másodfokú adóhatóság tévesen állapította meg, hogy a Kft. az indítványozót mint magánszemélyt foglalkoztatta. A felek akarata ugyanis szerződésükben arra irányult, hogy a Kft. és az indítványozó tulajdonában lévő betéti társaság kössön szerződést. Az indítványozó ezen keresetében is kifejtette, hogy az egészségügyi tevékenység végzésének egyes kérdéseiről szóló 2003. évi LXXXIV. törvény szerint egészségügyi tevékenységet (szolgáltatást) magánszemély nem végezhet. A megbízási díjakról is a betéti társaság állított ki számlákat, és a bevételek is oda folytak be. Álláspontja szerint a másodfokú adóhatóság a korábbi jogerős ítéletekre is jogszerűtlenül hivatkozott.
- [9] A bíróság az indítványozó keresetét alaposnak ítélte, így a vele szemben megállapított adókülönbözetet törölte. Az ítélet indokolása szerint a másodfokú adóhatóság jogszerűtlenül zárta el az indítványozót a bizonyítási lehetőségtől, arra hivatkozással, hogy az általa állított tényeket korábban már a bíróság jogerősen eldöntötte. Az ítélet szerint ugyanis azon eljárásban az indítványozó nem vett részt, abban nyilatkozatokat és bizonyítási indítványokat nem tehetett. Ráadásul a korábbi jogerős ítéletben a bíróság nem vizsgálta a szerződést a tekintetben, hogy mire irányult a felek valós akarata. Ennek bizonyítása pedig az indítványozót terhelte volna, a bizonyítás lehetőségétől azonban a másodfokú adóhatóság elzárta őt. A bíróság is kiemelte ítéletében, hogy a hatályos jogszabályi rendelkezések szerint ügyeleti tevékenységet magánszemély nem láthat el, így ebből is következik, hogy a megbízási szerződés a betéti társaság és a Kft. között jött létre. Így a megbízási díj sem képezhetette az indítványozó jövedelmét, így vele szemben adókülönbözet (adóhiány) megállapítására sem kerülhetett sor.
- [10] 1.4. A bíróság döntésének kézbesítését követően a másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Kúriához. Ítéletében a Kúria a bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte, és az indítványozónak a másodfokú adóhatóság határozata elleni fellebbezését elutasította.
- [11] Felülvizsgálati kérelmében a másodfokú adóhatóság arra hivatkozott, hogy a bíróság ítélete jogszabálysértő, nem felel meg ugyanis az adózás rendjéről szóló törvény rendelkezéseinek. A Kúria ítéletében kiemelte, hogy az indítványozó helytállóan hivatkozott arra, hogy a bíróság korábbi (Kft.-vel szemben hozott) döntésének jogereje nem terjed ki rá, a másodfokú adóhatóság ugyanakkor jogszerűen járt el akkor, amikor a Kft. ellen folytatott ellenőrzésének eredményeként keletkező bizonyítékokat, adatokat felhasználta. A Kúria azt is kiemelte, hogy a bíróság az indítványozó minden olyan bizonyítási indítványának helyt adott, amellyel keresetét alá kí-

vánta támasztani. Hangsúlyozta továbbá a Kúria azt is, hogy a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény értelmében a bíróságnak egy közigazgatási határozatot a meghozatalakor hatályos jogszabályok alapján és a fennálló tények alapján kell felülbírálania. Ez alapján a Kúria megállapította, hogy a bíróság tévesen járt el akkor, amikor ügydöntő jelentőséget tulajdonított olyan bizonyítékoknak, amelyeket a jogszabályi rendelkezések alapján nem lett volna lehetősége mérlegelni (pl. a megbízási szerződést). A megbízási szerződésből pedig amúgy is egyértelműen megállapítható, hogy az a Kft. és az indítványozó mint magánszemély között jött létre.

- [12] 1.5. Az indítványozó ezt követően fordult az Alkotmánybírósághoz. Alkotmányjogi panaszában arra hivatkozott, hogy a Kúria ítéletében olyan jogalapot jelölt meg a másodfokú adóhatósági határozat jogszerűsége vonatkozásában, amelyre sem a bírósági, sem pedig a közigazgatási eljárásban nem hivatkozott egyik fél sem, így a Kúria megsértette a kérelemhez kötöttség elvét. Úgy véli, hogy a Kúria eljárásában olyan új tényállási elemeket használt fel, illetve olyan új jogi minősítést alkalmazott, amelyre az indítványozónak – a felülvizsgálati eljárás jellegére tekintettel – nem volt lehetősége reagálni, így a jogorvoslati rendszer lényegében egyfokúra szűkült. Álláspontja szerint a Kúria úgy hagyta jóvá a másodfokú adóhatóság határozatában megállapított adókülönbözetet, hogy annak jogi alapját és indokolását teljesen megváltoztatta, ezzel véleménye szerint önkényesen átértékelte az ügy minden elemét, és így végső soron sértette az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében rögzített jogbiztonság követelményét, valamint az indítványozónak az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rögzített tisztességes bírósági eljáráshoz való jogát is.
- [13] Az indítványozó alkotmányjogi panaszában emellett kifogásolta az adóhatóságok eljárását is, mivel véleménye szerint azok jogszerűtlenül használták fel a korábbi jogerős bírósági döntésekben megállapított tényállási elemeket. Emellett az adóhatóságok előtti eljárásban nem terjeszthette elő szabadon bizonyítási indítványait, amellyel sértették az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésében biztosított tisztességes hatósági eljáráshoz való jogát.
- [14] 2. Az Abtv. 56. §-a alapján az Alkotmánybíróság először az alkotmányjogi panasz befogadhatóságának kérdésében dönt, ennek során mérlegelési jogkörében vizsgálja az alkotmányjogi panasz befogadhatóságának feltételeit. A befogadás visszautasítása esetén a tanács rövidített indokolással ellátott végzést hoz, amelyben megjelöli a visszautasítás indokát.
- [15] Az Alkotmánybíróság az Abtv. 50. § (1) bekezdése és az Ügyrend 5. § (1) bekezdése alapján tanácsban járt el, és az indítványozó panaszának vizsgálata alapján azt állapította meg, hogy az alkotmányjogi panasz az alábbi okok miatt nem fogadható be.
- [16] 2.1. Az indítványozó az Abtv. 27. §-ára alapított alkotmányjogi panasz iránti kérelmében a kifogásolt kúriai döntés alaptörvény-ellenességét az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésének, valamint XXVIII. cikk (1) bekezdésének sérelmére alapozta. Emellett az elsőfokú és másodfokú adóhatósági döntéseket is sérelmezte, mivel azok álláspontja szerint sértik az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdését. Az Abtv. 27. §-a alapján alaptörvény-ellenes bírói döntéssel szemben az egyedi ügyben érintett személy vagy szervezet panasszal fordulhat az Alkotmánybírósághoz, ha az ügy érdemében hozott döntés vagy bírósági eljárást befejező egyéb döntés az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogát sérti, és az indítványozó a jogorvoslati lehetőségeit már kimerítette, vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva.
- [17] 2.2. A Kúria ítélete ellen nincs helye fellebbezésnek, az Abtv. 27. §-a szerinti indítvány tehát e tekintetben megfelel a törvényi feltételeknek.
- [18] Az indítványozó jogosultnak és érintettnek is tekinthető, mivel saját egyedi ügyével összefüggésben terjesztett elő az Abtv. 27. §-ára alapított alkotmányjogi panaszt.
- [19] A panaszos az Abtv. 30. § (1) bekezdésében meghatározott határidőn belül terjesztette elő az indítványát.
- [20] 2.3. Az indítványozó a kúriai ítélet alaptörvény-ellenességét részben az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében megfogalmazott jogállamiságból fakadó jogbiztonság elvére hivatkozással állította. Az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint azonban a testület csak kivételes esetekben, így különösen a visszaható hatályú jogalkotás és a felkészülési idő hiánya esetén ismeri el az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében foglalt jogbiztonság elvét olyan Alaptörvényben biztosított jogként, amelyre alkotmányjogi panasz is alapítható (elsőként lásd: 3268/2012. (X. 4.) AB végzés, Indokolás [14], többek között megerősítette: 3223/2016. (XI. 14.) AB végzés, In-

dokolás [17]]. Az alkotmányjogi panaszban az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésével összefüggésben – minimális terjedelemben – előadottak nem minősülnek az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogának, így vélt sérelmükre alkotmányjogi panasz nem alapítható.

- [21] 2.4. Az alkotmányjogi panaszban az Abtv. 52. § (1a) és (1b) bekezdései szerint határozott kérelmet kell tartalmaznia. Ezzel összefüggésben megállapítható azonban, hogy az első és másodfokú adóhatóság határozatainak az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésébe ütközését állító indítványelem tekintetében bár az alkotmányjogi panasz indokolásában található a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelmét állító rész, az alkotmányjogi panaszban azonban ennek ellenére nem található határozott kérelem arra nézve, hogy az indítványozó kérné ezen adóhatósági határozatok megsemmisítését. Erre irányuló kérelmet egyébiránt az indítványozó nem is terjeszthetett volna elő, mivel a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a másodfokú adóhatóság határozatát megváltoztatta, így amennyiben az Alkotmánybíróság helyt adna a Kúria ítéletének megsemmisítését kérő indítvány elemnek, akkor sem hatályosulna a másodfokú adóhatóság határozata. Mindezek alapján az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panasz ezen eleme kapcsán megállapította, hogy az nem felel meg a határozott kérelem Abtv. 52. § (1a) bekezdés *d)* pontjában meghatározott fogalmi elemének – mivel nem tartalmaz megsemmisítésre irányuló kérelmet.
- [22] 2.5. A határozott kérelem követelményének további vizsgálatával összefüggésben az Alkotmánybíróság megállapította, hogy a kúriai ítélet alaptörvény-ellenességét az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésére való hivatkozással állító indítvány elem tekintetében, az Abtv. 27. §-ára alapított alkotmányjogi panasz tartalmaz ugyan az Alkotmánybíróság hatáskörére, az indítványozó jogosultságára vonatkozó hivatkozást, továbbá megjelöli az Alaptörvény sérülni vélt rendelkezése mellett a sérelmezett bírói döntést is, kérve annak megsemmisítését, azonban nem tartalmaz alkotmányjogilag releváns érvelést.
- [23] Emellett fontos kiemelni azt is, hogy az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint nem vizsgálja, hogy a bírói döntés indokolásában megjelölt bizonyítékok és megjelenő érvek megalapozottak-e, a jogalkalmazó helytállóan értékelte-e ezeket a bizonyítékokat és érveket, illetve a konkrét ügyben a bírói mérlegelés eredményeként megállapított tényállás megalapozott-e, mint ahogy azt sem vizsgálja, hogy bíróságok jogértelmezése helyesen illeszkedik-e a jogági dogmatika általánosan elfogadott szabályaihoz {elsőként lásd: 3003/2012. (VI. 21.) AB végzés, Indokolás [4], megerősítette: 3117/2016. (VI. 21.) AB végzés, Indokolás [16]}.
- [24] 2.6. A fentiekre tekintettel az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az indítványozó Abtv. 27. §-ára alapított kérelme nem felel meg az Abtv. 52. § (1a) bekezdés *d)* pontjában, valamint az (1b) bekezdés *b)* és *e)* pontjaiban foglaltaknak. Az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint ugyanis az indokolás hiánya {lásd pl. 3058/2016. (III. 22.) AB végzés, Indokolás [11] bekezdés, 3245/2016. (XI. 28.) AB végzés, Indokolás [10], [13]} az ügy érdemi elbírálásának akadályá.
- [25] 3. Mindezekre figyelemmel az Alkotmánybíróság az Ügyrend 30. § (2) bekezdés *h)* pontjai alapján, figyelemmel az Abtv. 56. § (2) és (3) bekezdésében foglaltakra, az alkotmányjogi panaszt visszautasította.

Budapest, 2017. december 5.

Dr. Schanda Balázs s. k.,
tanácsvezető
előadó alkotmánybíró

Dr. Pokol Béla s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Stumpf István s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Szívós Mária s. k.,
alkotmánybíró

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

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/1704/2017.

