

## AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3185/2016. (X. 4.) 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 Kfv.III.35.145/2015/12. számú ítélete, valamint a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság K.27.177/2013/18. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt visszautasítja.

### I n d o k o l á s

- [1] 1. Az indítványozó gazdasági társaság – jogi képviselője útján – 2016. április 26-án 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.35.145/2015/12. számú ítélete, valamint a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság K.27.177/2013/18. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését, mivel azok véleménye szerint ellentétesek az Alaptörvény XXIV. cikkével, azaz a tisztességes hatósági eljáráshoz való joggal, az Alaptörvény XXVIII. cikkével, ezen belül is konkrétan a tisztességes bírósági tárgyaláshoz való joggal, az érdemi indokoláshoz való joggal és a jogorvoslathoz való joggal, továbbá az Alaptörvény XXX. cikkével, vagyis azzal az elvvel, hogy teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez.
- [2] 2. Az indítványozó az alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló per felperese, egy kereskedelemmel, termékértékesítéssel foglalkozó kft.; az alapul fekvő jogvita alapja a következő tényállás volt. Az indítványozó terhére a Nemzeti Adó- és Vámhivatal megismételt eljárásban hozott 1906201199/2013. számú I. fokú határozatával 604 424 000 Ft adóhiányt állapított meg ÁFA adónemben, és ezen összeg megfizetésére kötelezte őt. Az elsőfokú közigazgatási határozatot a NAV Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága 3758866054/2013. számú határozatával másodfokon helybenhagyta. Az indítványozó által végzett és a NAV által az adóigazgatási eljárásban vizsgált egyes beszerzésekkel kapcsolatban az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy az indítványozó, a későbbi felperes által kiállított egyes számlák tartalmilag hiteltelenek, a számlákon szereplő termékeket csupán egyetlen alkalommal szerezték be, és ugyanaz az áru forgott körbe ezután az ügyletben résztvevő felek között. A felperes-indítványozó és két, az eljárásban vizsgált számlakibocsátó között valós gazdasági kapcsolat nem volt, a hiteltelen számlák alapján a felperes ráfordítást nem számolhat el, a fiktív gazdasági eseménnyel kapcsolatban az ÁFA levonására nincs lehetőség. Az egyik szlovák vevő esetében pedig az adóhatóság azt állapította meg, hogy az indítványozó nem tudta igazolni, hogy az eladott áru ténylegesen elhagyta az ország területét, így a panszos kft. beszerzési típusú csalást valósított meg. Az ezzel kapcsolatos büntetőeljárás anyagát is bizonyítékként felhasználva mindezek alapján a NAV arra jutott, hogy a vizsgált ügyletek egy része fiktív volt.
- [3] Az indítványozó a másodfokú adóhatósági határozat ellen keresetet nyújtott be, kérve a bíróságtól annak hatályon kívül helyezését. Érvelése szerint jóhiszeműen járt el, az adóhatóság ennek ellenkezőjét nem bizonyította, a büntetőeljárás iratok az adóhatóság döntését nem támasztják alá, bizonyos iratokat pedig az adóigazgatási eljárás során nem ismerhetett meg, így azokra reagálni sem tudott. Végül több bizonyítási indítványt is tett, melyek arra irányultak, hogy a vizsgált szlovák vevők valós gazdasági tevékenységet végeztek, illetve hogy ő eladóként nem tudott és nem is tudhatott arról, hogy az általa eladott áru nem hagyta el az ország területét.
- [4] A Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a felperes keresetét részben alaposnak találta, e körben, a sérelmezett adóhiány 16%-ában mind az elsőfokú, mind a másodfokú adóhatósági határozatot hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította; ezen felül, a kereseti kérelem 84%-ában a felperes keresetét mint alaptalant elutasította. A részleges hatályon kívül helyezés indoka az volt, hogy egyes határozati megállapításokat az adóhatóság olyan bizonyítékokra alapozott, melyek megismerésének a lehetőségét az adózó számára nem biztosította, így az indítványozó nem tudott élni az iratbetekintési jogával. A többi határozati megállapítással kapcsolatban azonban a bíróság szerint a tények megismerése és az arra való ér-

demi reagálás lehetősége az adózó számára biztosított volt, és más anyagi vagy eljárási jogszabálysértés sem merült fel. A bíróság szerint az, hogy a felperes esetleg valóban kellő körültekintéssel járt el, az ügyletek fiktitvása tekintetében irreleváns, így arra bizonyítást nem vezetett. Az adóhatósági határozatok, illetve a kapcsolódó büntetőeljárás iratai alapján az ügyletek fiktív jellege kétséget kizáróan megállapítható volt; az adóhiányt önmagában a meg nem levő áruk megvásárlásával kapcsolatos esemény hiánya miatt kellett megállapítani, a felperes tudattartalmának pedig az adóhatósági eljárásban nincs, csak az esetleges büntetőeljárásban van jelentősége. Ami az adóigazgatási határozat jogszerűségét illeti, a közösségi értékesítés vonatkozásában a határozat kizárólag egyetlen szlovák vevő cég felé történt értékesítések kapcsán állapított meg adókülönbötetet, ebben a körben a bíróság megítélése szerint az adóhatóság a tényállás-tisztázási kötelezettségének eleget tett, és az irányadó jogszabályi rendelkezéseket helytállóan alkalmazta.

- [5] Az általános forgalmi adóról szóló 1997. évi CXXVII. törvény 89. § (1) bekezdése megköveteli az eladótól az áru külföldre történő kiszállításának igazolását. Az érintett értékesítések vonatkozásában a szlovák adóhatóság nem igazolta vissza a gazdasági esemény megtörténtét, a tájékoztatás szerint a szlovák adóalany a bejelentett székhelyén nem működött, az adóhatóság részére elérhetetlen volt, a vonatkozó időszakra bevallást nem nyújtott be. Az ügyvezetők egyértelműen nyilatkoztak a büntetőügyben arról, hogy az érintett termékeket csak egyszer szerezték be, majd azokat folyamatosan körbeszállították. Emellett a részletes kapcsolódó vizsgálatok adatai is azt támasztották alá, hogy a felperes által befogadott számlák szerinti gazdasági esemény a felek között nem történt meg.
- [6] A felperes által bizonyítékként felajánlott és a bíróság által meg is vizsgált CMR-okmányok hiányosak voltak, azok az áru külföldre szállításának igazolására egyébként sem alkalmasak, további bizonyítékot pedig a felperes nem terjesztett elő. Arra nézve sem terjesztett elő bizonyítékokat a felperes, hogy a cégek adószámáról, létezéséről meggyőződött volna, és nem merültek fel olyan, a felperes javára szolgáló körülmények sem, amelyek az adóhatóság ne vett volna figyelembe. A felperes összességében jogszerűtlenül tüntette fel adómentesként az értékesítéseit, ebből következően adófizetési kötelezettsége keletkezett.
- [7] Az elsőfokon jogerős közigazgatási és munkaügyi bírósági ítéletnek a kereseti kérelmet elutasító rendelkezéssel szemben az indítványozó felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Kúriához, melyben hivatkozott arra, hogy az elsőfokú adóhatóság a megismételt eljárásban véleménye szerint nem tett eleget a másodfokú adóhatóságnak az eredeti eljárásban hozott elsőfokú határozatot hatályon kívül helyező határozatában foglalt utasításoknak; hogy a közigazgatási és munkaügyi bíróság által megállapított tényállás megalapozatlan; hogy a felperes javára szolgáló bizonyítékokat a közigazgatási és munkaügyi bíróság nem mérlegelte, illetve az ezzel kapcsolatos bizonyítási indítványainak nem tett eleget; hogy a közigazgatási és munkaügyi bíróság nem értékelte más adózóknak a vizsgált ügyletekkel kapcsolatos jogsértéseit. Hivatkozott az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) több – részben eltérő tényállások alapján született – döntésére is.
- [8] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet mint megalapozatlant elutasította, a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta. A Kúria szerint a felperest jogsérelem nem érte, az elsőfokú bíróság az elmarasztaló ítéletét csak azokra a bizonyítékokra alapította, melyek a felperes által a hatósági eljárásban megismerhetőek voltak. A felperes által felhozott érvek egy része irreleváns volt, azok vagy nem szolgáltak érdemi bizonyítékkul, vagy olyan körülményekre vonatkoztak, melyekkel kapcsolatban az adóhatósági határozat megállapítást nem tartalmazott, azaz a NAV vizsgált ugyan, de azokkal kapcsolatban jogsértést nem állapított meg. Kifejezetten kiemelte a Kúria, hogy a közigazgatási és munkaügyi bíróság a beszerzést és értékesítést terhelő adót illetően helytállóan mutatott rá arra, hogy a felperes tudattartalmának vizsgálata a számlákhoz köthető árualap hiánya, azaz a fiktív ügyletek okán nem merülhetett fel, és ebből fakadóan az indítványozó által hivatkozott EUB döntéseknek sem volt a konkrét ügyre hatása. A Kúria összességében azt állapította meg, hogy a jogerős ítéletet meghozó bíróság kellő indokát adta annak, hogy a megismételt közigazgatási eljárásban folytatott ellenőrzés jegyzőkönyve alapján az elsőfokú és a másodfokú adóhatóság határozata miért bizonyítja az Áfa-visszaigénylést célzó folyamatos körbeszámlázást, illetve a szlovák cég felé történt termékértékesítés helyett az adóköteles belföldi termékértékesítést.
- [9] 3. Az indítványozó mind a Kúria, mind a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete ellen alkotmányjogi panaszt nyújtott be. Érvelése szerint az ítéletek ellentétesek az Alaptörvény XXIV., XXVIII. és XXX. cikkeivel; a panasz alapján azonban megállapítható, hogy tartalmilag az indítványozó az Alaptörvény XXIV. cikke szerinti tisztességes hatósági eljáráshoz való jog helyett az Alaptörvény XXVIII. cikke szerinti tisztességes bírósági eljáráshoz való jog, illetve annak egyes részjogosítványai sérelmét állítja.

- [10] Az Alaptörvény XXVIII. cikkének sérelme az indítványozó szerint a következő okok miatt merül fel. Mindenekelőtt a panaszos szerint a megismételt adóhatósági eljárásban hozott határozat nem felelt meg az eredeti eljárás megismétlését elrendelő NAV-határozat utasításainak, mivel az abban foglalt bizonyítási cselekményeket az elsőfokú hatóság nem végezte el, hanem más bizonyítékok alapján állapította meg – az egyébként az ezt követő másodfokú adóigazgatási eljárásban a felettes közigazgatási szerv által is helybenhagyott – tényállást. Továbbá az indítványozó tudattartalmát a bírósági határozatok nem vizsgálták, így nem tulajdonítottak jelentőséget annak, hogy tudott-e arról, hogy a vevő szlovák cég nem vitte ki az országból a számlával igazoltan megvásárolt árut, illetve arról, hogy két magyar székhelyű cégtől beszerzett termékek köztük és a panaszos között az áruk tényleges mozgása nélkül „körben forogtak”. A bíróságok továbbá nem értékelték az indítványozó javára szolgáló tényeket, azokat nem tárták fel, az ezzel kapcsolatos bizonyítási indítványokat elutasították, illetve a panaszos szerint a bíróságok olyan többletfeltételt támasztottak a bizonyítás során, amely a jogszabályokból – a magyar jogalkotó mulasztása folytán – nem következik. Ezenkívül az indítványozó szerint nem derül ki az ítéletből az adófizetési kötelezettség pontos összege; a bíróságok az üggyel kapcsolatos büntetőeljárásban keletkezett nem minden bizonyítékot vettek figyelembe; más bizonyítékokat is figyelmen kívül hagytak; nem bírálták el a panaszos-felperes kérelmeit; az ügy érintett szlovák szereplőjét nem vonták felelősségre. Végül az adóhatóság korlátozta az indítványozó iratbetekintési jogát is, így sérült a fegyveregyenlőség elve és a panaszos jogorvoslathoz való joga.
- [11] Az indítványozó ezenkívül megemlíti, hogy a bíróságok nem alkalmazták a szerinte az ügyben releváns, de a bíróságok szerint nem releváns egyik EU tanácsi rendelet rendelkezéseit, illetve egy európai uniós irányelv átültetésének – a panaszos szerint jogellenes – hiánya miatt a magyar jogalkotó mulasztása folytán jogbizonytalanság áll fenn. Az Alaptörvény XXX. cikkének sérelmét részben ugyancsak abban látja, hogy „az adót valójában megfizetni köteles személyek adóamnesztiát kaptak, terheiket az indítványozónak kell viselnie” (azaz szerinte a szlovák vevő helyett kell megfizetnie az adót), részben pedig az általa felajánlott bizonyítási eszközök mellőzésében.
- [12] 4. Az Alkotmánybíróságnak mindenekelőtt azt kellett vizsgálnia, hogy az alkotmányjogi panasz alkalmas-e az érdemi elbírálásra, azaz megfelel-e a befogadási feltételeknek. Ennek alapján a következő megállapításokra jutott.
- [13] Az Abtv. 27. §-a szerinti alkotmányjogi panaszt a sérelmezett bírósági döntést követő 60 napon belül nyújtották be [Abtv. 30. § (1) bekezdés]. Az indítvány tartalmazza azt a törvényi rendelkezést, amely megállapítja az Alkotmánybíróság hatáskörét az indítvány elbírálására, továbbá amely az indítványozó jogosultságát megalapozza [Abtv. 52. § (1b) bekezdés a) pont]. Az indítvány tartalmazza az Alaptörvényben biztosított jog sérelmének lényegét [Abtv. 52. § (1b) bekezdés b) pont]. Az indítvány tartalmazza az Alkotmánybíróság által az indítványozó szerint vizsgálendő bírói döntéseket [Abtv. 52. § (1b) bekezdés c) pont]. Az indítvány tartalmazza az Alaptörvénynek az indítványozó véleménye szerint megsértett rendelkezéseit [Abtv. 52. § (1b) bekezdés d) pont]. Az indítvány tartalmaz érdemi indokolást arra nézve, hogy a sérelmezett bírói döntések miért ellentétesek az Alaptörvény megjelölt rendelkezéseivel [Abtv. 52. § (1b) bekezdés e) pont]. Az indítvány tartalmaz kifejezett kérelmet a bírói döntések megsemmisítésére [Abtv. 52. § (1b) bekezdés f) 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 [Ügyrend 30. § (2) bekezdés c) pont].
- [14] Nem fogadható be azonban a panasz, ha az nem veti fel annak a lehetőségét, hogy a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség történt volna, illetve hogy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésről volna szó [Abtv. 29. §]. Jelen esetben megállapítható, hogy az indítványozó a bíróságok tényállás-megállapítási és bizonyítékértékelési tevékenységét, valamint azok jogértelmezését támadja, érvelése pedig részben a döntések tartalmi kritikáját, részben a támadott ítéletek jogi következtetései alapjául szolgáló bizonyításfelvétellel kapcsolatos kritikát foglalja magában; a panasz érdemi alkotmányjogi okfejtést nem tartalmaz.
- [15] A tényállás megállapítása és az ehhez vezető bizonyítékok felvétele és értékelése, valamint a jogszabályok értelmezése azonban a bíróságok, ezen belül is elsősorban a Kúria, nem pedig az Alkotmánybíróság hatáskörébe tartozó kérdés. Az Alkotmánybíróság továbbá már a 3325/2012. (XI. 12.) AB végzésben kifejtette, ezzel kapcsolatos gyakorlata pedig azóta is töretlen, hogy „[a]z Alkotmánybíróság az Alaptörvény 24. cikkének (1) bekezdése alapján az Alaptörvény védelmének legfőbb szerve. [...] [A]z Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszon keresztül is az Alaptörvényt, az abban biztosított jogokat védi. Önmagukban [...] a rendes bíróságok által elkö-

vetett vélt vagy valós jogszabálysértések nem adhatnak alapot alkotmányjogi panasznak. Egyébként az Alkotmánybíróság burkoltan negyedfokú bírósággá válna {3268/2012. (X. 4.) AB végzés, Indokolás [28]}.

- [16] 5. Mindezekre tekintettel az Alkotmánybíróság a Kúria Kfv.III.35.145/2015/12. számú ítélete, valamint a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság K.27.177/2013/18. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt az Ügyrend 30. § (2) bekezdés a) pontja alapján visszautasította.

Budapest, 2016. szeptember 27.

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

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

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

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

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

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/817/2016.

