





PÉNZÜGYMINISZTERIUM

MINISZTER

ALKOTMÁNYBÍROSÁG	
Ügyszám: IV/3266-9/2021	
Érkezett: 2022 JÚL 11.	
Példány: 1	Kezelőiroda:
Melléklet:  db	

Iktatószám: PM/8404-1/2022.

Ügyiratszám: IV/3266-6/2021.

Tárgy: az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet 87. § (1) bekezdésében szabályozott becslési eljárás jogalkotói céljával kapcsolatos megkeresés (IV/3266-6/2021.)

**Alkotmánybíróság**

Budapest

Donáti u. 35-45.

1015

**Tisztelt Alkotmánybíróság!**

A fenti tárgyval kapcsolatban 2022. május 10-én kelt levelében hivatkozott IV/3266-6/2021. sz. alkotmányjogi panaszra (a továbbiakban: Indítvány) vonatkozóan a következőkről tájékoztatom.

**I. Az Indítvány és az Alkotmánybíróság eljárásának alapjául szolgáló bírósági ítéletek**

Az Indítvány a Kúria Kfv.I.35.141/2021/7. számú ítélete (a továbbiakban: Kúria ítélete) és a Miskolci Törvényszék 101.K.700/835/2020/23. számú ítélete alaptörvényellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányul.

Az Alkotmánybíróság az Indítvánnyal kapcsolatban a Pénzügyminisztérium álláspontjának kifejtését kérte, különös tekintettel arra, hogy

1. az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Adóig vhr.) 87. § (1) bekezdése alapján a becslési eljárás kizárólag a rendelkezésben felsorolt bűncselekmények elkövetésével terhelt személlyel szemben folytatható, vagy a terheltén kívül más adózóval, így a bűncselekmény elkövetésével nem gyanúsított hozzátartozójával szemben is, valamint, hogy
2. az Adóig vhr. 87. § (1) bekezdése alapján a becslési eljárás folytatható-e a kizárólag a bűncselekmény elkövetésével nem gyanúsított hozzátartozóval szemben, vagyis anélkül, hogy az e rendelkezés szerinti becslési eljárást magával a terhelttel szemben lefolytatnák.

Az indítványozó álláspontja szerint „a jelen esetben a bírói jogértelmezés olyan személyi kört (az Adóig vhr. 87. §-ában meghatározott bűncselekmények gyanújával nem érintett személy) határozott meg az eljárás lehetséges alanyi köréként, amely az Adóig vhr-ből nem következik, és lényegi minőségében különbözik az értelmezett

jogszabályhely által meghatározott alanyi körtől.” Az Indítványozó szerint továbbá „a bírói jogértelmezés a jelen esetben olyan normatartalmat alakított ki az egyébként a jogalkotói szándék szerint a korábbi szabályozáshoz képest jelentősen szűkített alanyi kör kibővítésével, amely sem közvetlenül, sem az Alaptörvényben meghatározott korlátok közötti bírói jogértelmezéssel nem ragadható meg, [...]” (Indítvány 8. oldal).

Az Indítvány szerint a Miskolci Törvényszék kialakult ítélkezési gyakorlat hiányában az Alaptörvény 28. cikkének alkalmazásával egy olyan contra legem jogértelmezési álláspontot alakított ki, miszerint a becslés alkalmazására, vagyongyarapodási vizsgálat lefolytatására nemcsak a bűncselekmény gyanúsítottjával szemben van lehetőség. A Miskolci Törvényszék 101.K.700.835/2020/23. számú ítéletének indokolása szerint „a jogszabály kifejezetten nem írja elő, hogy a bűncselekmény alapos gyanújának az adózóval szemben kell fennállnia. [...] A jogalkotói szándék a Bíróság értelmezése szerint akkor ér célt, amennyiben az esetleges bűncselekményekből származó vagyonelemek nem kizárólag a bűncselekmény elkövetésével gyanúsított személynél lefolytatott vizsgálat, hanem a hozzátartozókra is lehetőséget biztosít becslés alkalmazására.” (Indítvány 3. oldal).

A Kúria ítéletének indokolása szerint „a normaszöveg valós tartalmának pusztán nyelvtani értelmezés útján történő megállapítása adott esetben téves következtetések levonásához is vezethet, ezért Magyarország Alaptörvényének 28. cikke előírja, hogy a bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik” (Indítvány 4. oldal). „A Kúria álláspontja az volt, hogy a Miskolci Törvényszék a vitatott jogszabályi rendelkezést a nyelvtani és az objektív teleologikus értelmezésnek is megfelelően helyes tartalommal értelmezte”. A Kúria értelmezése szerint, ha igazolható a bűncselekmény gyanúsítottja és a vagyongyarapodási vizsgálat alanya között egy okszerű kapcsolat fennállása, akkor nincs akadálya a vagyongyarapodási vizsgálat lefolytatásának. A hozzátartozói minőség tényéből az okszerűség sérelme nélkül joggal vetődik fel az a következtetés, hogy a bűncselekményből esetlegesen származó vagyoni előny a hozzátartozónál lelhető fel. A perbeli esetben a nyomozó hatósági tájékoztatás és megkeresés egyértelműen azonosította az indítványozót, mint azt a személyt, akinél vagyongyarapodás léphetett fel. Ennek ellenőrzésére pedig kizárólag a becslési eljárás lefolytatása ad lehetőséget, mikor a források és kiadások egyenlegbe állítása révén az eltitkolt jövedelem láthatóvá és egyben adóztathatóvá válik. A Kúria nézete szerint az indítványozó által alkalmazott nyelvtani értelmezés leszűkíti a jogszabályhely alkalmazási lehetőségét, és következmények nélkül hagyná a gyanúsított hozzátartozó bűncselekményből eredő gyarapodását.” (Indítvány 4-5. oldal).

A Kúria álláspontja szerint „az Adóig. Vhr. 87. § (1) bekezdésének megfogalmazásából nem következik, hogy kizárólag annál a személynél kerülhet sor ennek lefolytatására, akinél a bűncselekmény elkövetésének gyanúja áll fenn és a gyanúsított hozzátartozója gyanú hiányában ne lehetne az eljárás alanya” (Indítvány 12. oldal). A szabályozás célját tekintve a Kúria rögzíti, hogy „értelmezése szerint a jogalkotó nem kívánta leszűkíteni a becslési eljárás lefolytatását a gyanúsított személyére, miután a bűncselekményből származó haszon visszaszerzése a gyanúsítottal szemben elkobzás folytán biztosított a büntető eljárásban is, így a „bűnös úton” megszerzett vagyon visszaszerzésére újabb szabály, eljárás bevezetése felesleges. Míg ezzel szemben a nem

gyanúsított hozzátartozónál kizárólag ezen eljárással lehet érvényt szerezni az ebből származó, a gyanúsított által a hozzátartozó részére juttatott vagyonelemek feltárására és adóztatására.

A Kúria döntésének elvi tartalma: „a becslési eljárás nem kizárólag a gyanúsítottnal, hanem annak hozzátartozójával szemben is folytatható. A hozzátartozói minőség tényéből az okszerűség sérelme nélkül joggal vetődik fel az a következtetés, hogy a bűncselekményből esetlegesen származó vagyoni előny a felperesnél lelhető fel.”

## **II. Az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Adóig vhr.) 87. § (1) bekezdésének jogalkotói céljával kapcsolatos álláspont**

Az Adóig vhr. 87. § (1) bekezdése szerint „ha az állami adó- és vámhatóság megállapítása szerint – kizárólag a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény XXXVI., XXXVIII., XXXIX., XL. és XLI. fejezetében meghatározott bűncselekmény nyomozó hatóság részéről fennálló gyanúja esetén – az adózó vagyongyarapodásával vagy az életvitelére fordított kiadásokkal nincs arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege, az állami adó- és vámhatóság az adó alapját is becsléssel állapítja meg. Ez esetben – figyelemmel az ismert és adóztatott jövedelmekre is – az állami adó- és vámhatóságnak azt kell megbecsülnie, hogy a vagyongyarapodás és az életvitel fedezetéül a természetes személynek milyen összegű jövedelemre volt szüksége.”

Az e rendelkezéssel megegyező tartalmú szabályt az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 109. §-a is tartalmazta. A régi Art. e módosítását az egyes törvényeknek a Nemzeti Adó- és Vámhivatal átalakításával, valamint a költségvetési tervezéssel és gazdálkodással kapcsolatos módosításáról szóló 2015. évi CXCI. törvény (a továbbiakban: Módtv.) iktatta be 2016. január 1-jei hatállyal. A Módtv. indokolása szerint „a vagyonosodási vizsgálatban becslés alkalmazásának az adóhatóság eljárásában kizárólag a vagyon elleni bűncselekmények, a pénz- és bélyegforgalom biztonsága elleni bűncselekmények, a költségvetést károsító bűncselekmények, a pénzmosás és a gazdálkodás rendjét sértő bűncselekmények gyanúja miatt indított büntetőeljárás esetén van helye.”

A régi Art. fenti módosításával tehát a jogalkotó szűkítette az adóalap becsléssel történő megállapíthatóságának esetét, amelynek következtében 2016. január 1-jétől kezdődően a becslési eljárásra kizárólag a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény XXXVI., XXXVIII., XXXIX., XL. és XLI. fejezetében meghatározott bűncselekmény nyomozó hatóság részéről fennálló gyanúja esetén van helye. Egyebekben a jogszabály szövege nem változott.

A módosítást megelőző 2015. december 31-ig tartó időszakban a régi Art. 109. § (1) bekezdése következőképpen rendelkezett: „Ha az adóhatóság megállapítása szerint az adózó vagyongyarapodásával vagy az életvitelére fordított kiadásokkal nincs arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege, az adóhatóság az adó alapját is becsléssel állapítja meg. Ez esetben – figyelemmel az ismert és adóztatott jövedelmekre is – az adóhatóságnak

azt kell megbecsülnie, hogy a vagyongyarapodás és az életvitel fedezetül a magánszemélynek milyen összegű jövedelemre volt szüksége.”

A 2016. január 1-jétől hatályba lépő módosítás tehát csak a gondolatjel közé beékelt „– kizárólag a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény XXXVI., XXXVIII., XXXIX., XL. és XLI. Fejezetében meghatározott bűncselekmény nyomozó hatóság részéről fennálló gyanúja esetén –” mondatrészszel egészült ki, az eljárással érintett személyi kör, vagyis az adózó személye nem változott. Nem is változhatott, hiszen a régi Art. 109. § (1) bekezdése módosításának jogalkotói célja nem e rendelkezés személyi hatályának kiterjesztése volt, hanem a becslési eljárás alkalmazási körének az azt megelőző, vagyis 2015. december 31-ig tartó időszakhoz képest történő szűkítése annak érdekében, hogy a becslési eljárásra az érintetti kör változatlanul hagyása mellett kizárólag az ott felsorolt bűncselekmények nyomozóhatóság általi gyanúja esetén legyen helye.

Megjegyzem továbbá, hogy az Adóig vhr. 87. § (1) bekezdésében foglalt rendelkezés céljának vizsgálatakor az egész jogszabály célját sem lehet figyelmen kívül hagyni, az egyes rendelkezéseket nem lehet a jogszabály kontextusából kiragadva a jogszabály céljától függetlenül értelmezni. Az adóeljárás, adóigazgatás célja nem, és nem is lehet azonos a büntetőeljárás céljával. A büntetőeljárásról szóló 2017. évi XC. törvény (a továbbiakban: Be.) preambulumban meghatározott célja a Büntető Törvénykönyv, illetve a nemzetközi jog által büntetendő bűncselekmények elkövetőinek felelősségre vonása, az állam kizárólagos büntető hatalmának a büntetőeljáráson keresztül történő érvényesítése. Az Adóig vhr. célja az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvényben és az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvényben foglalt felhatalmazó rendelkezések alapján az e jogszabályokban foglalt rendelkezésekre vonatkozó részletszabályok meghatározása. Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény és az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény kizárólag az adózással, adóztatással kapcsolatos rendelkezéseket tartalmaz, nem is tartalmazhat mást.

A Be. és az Adóig vhr. célja közötti különbségtételt azért fontos hangsúlyozni, mert nem értünk egyet a Kúriának a jogalkotói célra vonatkozó azon megállapításával, hogy „értelmezése szerint a jogalkotó nem kívánta leszűkíteni a becslési eljárás lefolytatását a gyanúsított személyére, miután a bűncselekményből származó haszon visszaszerzése a gyanúsítottal szemben elkobzás folytán biztosított a büntető eljárásban is, így a „bűnös úton” megszerzett vagyon visszaszerzésére újabb szabály, eljárás bevezetése felesleges. Míg ezzel szemben a nem gyanúsított hozzátartozónál kizárólag ezen eljárással lehet érvényt szerezni az ebből származó, a gyanúsított által a hozzátartozó részére juttatott vagyonelemek feltárására és adóztatására.”

A Kúria ezen megállapítása egyrészt nem áll összhangban a hatályos jogszabályokkal, hiszen a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény 74. § (2) bekezdése kifejezetten előírja, hogy a vagyonelkobzást el kell rendelni arra a bűncselekmény elkövetéséből eredő, a bűncselekmény elkövetése során vagy azzal összefüggésben szerzett vagyonra is, amellyel más gazdagodott. Amennyiben tehát a gyanúsított házastársánál jelenik meg a bűncselekményből származó vagyon, e vagyon ugyancsak vagyonelkobzás tárgya lehet. Amennyiben ez nem így lenne, az a gyakorlatban értelmetlenné tenné a vagyonelkobzás jogintézményét.

A Kúria fenti, a jogalkotói szándékot feltételező megállapítása másrészt nem tesz különbséget a vagyonekhoz és az adóztatás célja között, holott az előbbi, büntetőjogi intézkedésként a bűnös vagyon elvonását, a bűncselekmény elkövetését megelőző vagyoni helyzet visszaállítását szolgálja, utóbbi pedig az adózó által szerzett jövedelemből az állam felé teljesítendő alapvető alkotmányos kötelezettség, a közteherfizetés teljesítését szolgálja. Az adóigazgatási eljárásban nem a „bűnös úton” megszerzett vagyon visszaszerzése történik, ennek ugyanis nem ez a célja. Az Adóig. vhr. 87. § (1) bekezdésében foglalt becslési eljárás egy bizonyítási mód, amelynek célja az adóalap megállapítása, és végső soron az adóztatás. A személyi jövedelemadó alapjának becsléssel történő megállapítása és büntetőeljárásban a vagyonekhoz elrendelése két eltérő jogalkotói célt szolgál.

Az Adóig. vhr. bűncselekmény gyanújáról rendelkezik, ez alapján tehát elméletileg nem lehetne kizárni azt az értelmezést, hogy a bűncselekmény gyanújának fennállása elegendő lenne az Adóig. vhr. 87. §-ának alkalmazásához. Ez azonban azt jelentené, hogy akár a gyanúsítást megelőzően is lehetőség lenne becslés alkalmazására. Ez ugyanakkor azt eredményezné, hogy a becslés a büntetőeljárás olyan szakaszában is alkalmazható lenne, amikor még csak tanúkihallgatások történtek, és nem állnak rendelkezésre kellően megalapozott információk ahhoz, hogy valamely konkrét személyt a bűncselekmény elkövetésével gyanúsítani lehessen. Ez a gyakorlatban kiüresítené az Adóig. vhr. 87. § (1) bekezdésében meghatározott feltételt, hiszen a becslés korlátlanul, bárkivel szemben alkalmazható lenne, aki az adott cselekménnyel összefüggésbe hozható, még olyan szakban is, amikor nem vagy nem kellő megalapozottsággal lehet azonosítani a bűncselekményből származó vagyoni előnyt, és azt, hogy az kinél jelentkezett. Mindezekre tekintettel az Adóig. vhr. 87. § (1) bekezdésében foglalt bűncselekmény nyomozó hatóság részéről fennálló gyanú megítélésem szerint a valamely személlyel szemben fennálló megalapozott gyanúként értelmezendő, tehát csak azt követően kerülhet sor becslésre, ha a büntetőeljárásban legalább a gyanúsításra sor került. A gyanúsítást követően ugyanakkor a büntetőeljárás konkrét személlyel vagy személyekkel szemben folyik, tekintettel arra, hogy a megalapozott gyanú megállapításához szükséges mértékben elengedhetetlen az elkövető személyének, illetve a bizonyítási eszközöknek a felderítése. Ebből következően mindig konkrét személlyel szemben beszélhetünk megalapozott gyanú közléséről. Az Adóig. vhr. 87. § (1) bekezdése valóban nem oly módon fogalmaz, hogy a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény XXXVI., XXXVIII., XXXIX., XL. és XLI. Fejezetében meghatározott bűncselekmény nyomozó hatóság részéről az adózóval szemben fennálló gyanúja esetén van helye becslésnek, ez azonban a büntetőeljárás logikájából egyértelműen következik, mivel a gyanúsítást követően a büntetőeljárás konkrét bűncselekménnyel kapcsolatban konkrét személlyel vagy személyekkel szemben folyik.

A fentiekre tekintettel az Adóig. vhr. 87. § (1) bekezdésének olyan értelmezése felel meg a jogalkotói szándéknak, mely szerint csak azon adózóval szemben lehet becslési eljárást lefolytatni, akivel szemben a nyomozóhatóság részéről a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény XXXVI., XXXVIII., XXXIX., XL. és XLI. Fejezetében meghatározott bűncselekmény gyanúja fennáll. A jogalkotó ezzel a korábbi szabályozáshoz képest szűkíteni szándékozta a becslési eljárások körét. Egy

ezzel ellentétes jogértelmezés nem felel meg a szabályban foglalt jogalkotói célnak, contra legem jogértelmezésnek minősül.

Ebből következően az Indítványban feltett második kérdésre is, mely szerint az Adóig vhr. 87. § (1) bekezdése alapján a becslési eljárás folytatható-e a kizárólag a bűncselekmény elkövetésével nem gyanúsított hozzátartozóval szemben, vagyis anélkül, hogy az e rendelkezés szerinti becslési eljárást magával a terhelttel szemben lefolytatnák, álláspontom szerint nemleges választ kell adni.

Budapest, 2022. július „4 .”

Üdvözl

Varga Mihály