

## AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3148/2020. (V. 15.) 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.I.35.080/2019/8. 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 képviselője (dr. Szilágyi Zoltán ügyvéd) útján az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 27. §-a szerinti alkotmányjogi panasszal fordul az Alkotmánybírósághoz.
- [2] A jelen alkotmányjogi panaszeljárás alapjául szolgáló közigazgatási perben (a továbbiakban: alapper) az indítványozó felperesként vett részt. Az alapper előzményéhez hozzátartozik, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Somogy Megyei Adóigazgatósága Magánszemélyek és Egyéni Vállalkozók Ellenőrzési Osztály (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben a 2007., 2008., 2009. és 2010. évekre, magánszemélyek különadója adónemben a 2007., 2008. és 2009. évekre vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett az indítványozónál, aminek eredményeképpen mindhárom adónemben adókülönbözetet állapított meg az indítványozó terhére, továbbá adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Az indítványozó fellebbezése nyomán a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbezési Igazgatósága (a továbbiakban: alperes) az elsőfokú határozatot megváltoztatta. Az indítványozó keresete folytán indult közigazgatási perben (a továbbiakban: előzményper) a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság hatályon kívül helyezte az alperes határozatát és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte. A bíróság megállapította, hogy az alperes megsértette a kiadmányozásra vonatkozó szabályokat, ami az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértésként értékelendő.
- [3] A megismételt eljárásban az elsőfokú adóhatóság mindhárom adónemben adókülönbözetet állapított meg az indítványozó terhére, továbbá adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Az indítványozó az elsőfokú adóhatóság határozata ellen fellebbezett. Az alperes az elsőfokú határozatot megváltoztatta oly módon, hogy megállapította: a 2008. és 2009. évekre vonatkozóan az adómegállapításhoz való jog elévült, ezért az erre az időszakra vonatkozóan megállapított jogkövetkezményeket törölte. Az elévüléssel nem érintett időszakra megállapított adókülönbözetet és adóhiányt fenntartotta.
- [4] Az indítványozó a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz benyújtott keresetében kérte a másodfokú határozatnak az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, továbbá az alperes új eljárásra kötelezését és perköltségben való marasztalását. Előadta, hogy a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az előzményperben támadott másodfokú határozatot teljes egészében kiadásra visszamenőleges időbeli hatállyal semmisítette meg, ezért azokat a joghatásokat, amelyek az ítélethozatalig bekövetkeztek, szintén semmisnek kell tekinteni, ebből pedig az következik, hogy az adómegállapításhoz való jog elévülése sem nyugodott az előzményper folyamán. Végeredményben az adómegállapításhoz való jog a teljes vizsgált időszakra vonatkozóan elévült. A másodfokú határozat érdemére vonatkozóan előadta továbbá az indítványozó, hogy az elsőfokú adóhatóság nem tett eleget a tényállás tisztázására irányuló kötelezettségének, észrevételeit nem vette figyelembe, az alperes pedig az eljárás teljes tartama alatt fenntartotta jogsértő álláspontját. Vitatta a megismételt eljárásban alkalmazott becslés feltételeinek fennállását, álláspontja szerint az alperesnek az ellenőrzés klasszikus, dokumentális módszerével kellett volna igazolnia állításait.
- [5] A Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság elutasította az indítványozó keresetét. Ítéletében hivatkozott az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) becsléssel összefüggő rendelkezéseire. Álláspontja szerint a becslés törvényi feltételei fennálltak, mert a feltárt jövedelemadatok és az indítványozó vagyongyarapodásával, valamint az életvitelére fordított kiadásokkal kapcsolatos adatok nem álltak arányban egymással, ezért az elsőfokú adóhatóság feladata volt, hogy valószínűsítse, milyen összegű jövedelemre volt szüksége az indítványozónak a vagyongyarapodás fedezetéül.

- [6] A bíróság nem értett egyet az indítványozónak az adómegállapításhoz való jog elévülésével összefüggő érvelésével sem. Az Art. 164. § (1) bekezdése értelmében az adómegállapításhoz való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított öt év elteltével évül el, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni; továbbá az Art. 164. § (13) bekezdése értelmében az adómegállapításhoz való jog elévülése hat hónappal meghosszabbodik, ha a felettes adóhatóság, illetve az adópolitikáért felelős miniszter felügyeleti intézkedés keretében megállapítja, hogy a felülvizsgált döntés súlyosításának lenne helye, és ezért új eljárás lefolytatását rendeli el. Mindezek alapján a 2010. év tekintetében az adómegállapításhoz való jog 2017. július 1-jén évült volna el, azonban – figyelemmel az Art. 164. § (5) bekezdésére – a bírósági eljárás miatt 448 napig nyugodott, így végül 2018. szeptember 21-ével évült el, ezért az alperes rendelkezhetett az adómegállapításról 2010-re vonatkozóan.
- [7] Az indítványozó felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Kúriához. Kérelmében előadta, hogy sérült az iratbetekintési joga. Sérelmezte a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságnak az elévülés nyugvásával kapcsolatban kifejtett álláspontját, e körben hivatkozott az 1/2010. PK vélemény 2. pontjára, mely szerint a semmis alperesi határozat semmilyen joghatás kiváltására nem alkalmas. A beclés alkalmazhatóságával összefüggésben előadta, hogy a bíróság csak általánosságokat rögzített, és alaptalanul utasította el az indítványozónak az Art. által megkövetelt hitelt érdemlő bizonyítékait.
- [8] A Kúria hatályában fenntartotta a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletét. Az iratbetekintési joggal összefüggésben megállapította, hogy a bíróság tájékoztatta az indítványozót az iratbetekintés lehetőségéről, amivel utóbbi nem kívánt élni. Továbbá az indítványozó által kiemelt tényállási elemek már az ellenőrzési jegyzőkönyv lezárása óta ismertek voltak előtte, és ő maga hivatkozott arra a felülvizsgálati kérelemben, hogy a bizonyítékait nem merítette ki a bíróság. Mindebből az következik, hogy az iratbetekintés elmaradása nem akadályozta az indítványozót bizonyítékainak előterjesztésében.
- [9] Az elévülés kérdésében a Kúria hivatkozott az 1/2019. KMPJE határozatra, amely különbséget tett a semmisség polgári jogi, illetve közigazgatási eljárásjogi értelme között, mert az előbbi anyagi jog, az utóbbi eljárásjogi kategória, emiatt a semmisségnek a polgári jogban kimunkált értelme a közigazgatási eljárásjogi semmisség értelmezéséhez nem szolgálhat közvetlen iránymutatással. Ily módon az ügyben nem hívható fel a 1/2010. PK vélemény. A Kúria hangsúlyozta továbbá, hogy az Art. alkalmazásában a bírósági felülvizsgálatnak a ténye, nem a végeredménye teszi lehetővé a nyugvást és az elévülési idő meghosszabbodását.
- [10] A becléssel összefüggésben a Kúria azt emelte ki, hogy az adóhatóságot abban a körben terhelte bizonyítási kötelezettség, hogy a vizsgált időszak vagyonnövekményének nem volt meg a fedezete, ezért fennállt a beclés jogalapja. A konkrét ügyben az alperes alappal észlelte ezt, ezért a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság jogszerűen utasította el a keresetet.
- [11] 2. Az indítványozó ezek után nyújtotta be az Alkotmánybírósághoz a hiánypótlással kiegészített alkotmányjogi panaszát, melyben az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésének, valamint XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdésének sérelmét állítja, és a Kúria ítéletének megsemmisítését kéri a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletére és az alperes határozatára kiterjedően. Panaszát elsősorban arra alapította, hogy az eljáró bíróságok tévesen értelmezték az Art. 164. § (5) bekezdését, amikor arra a következtetésre jutottak, hogy az előzményperben a bírósági felülvizsgálat következtében nyugodott az adómegállapításhoz való jog elévülése, ez az álláspont ugyanis nem vezethető le a tételes jogból. A semmis határozathoz – vagyis a jelen esetben az előzménypert megelőzően született alperesi határozathoz – nem fűződik semmilyen joghatás, ezért nem válthatja ki az elévülés nyugvását sem. A Kúria emellett alaptörvény-ellenesen járt el akkor, amikor az 1/2010. PK véleményt az 1/2019. KMPJE határozat alapján értékelte irrelevánsnak. A jogegységi határozat az adóhatósági eljárás elindulását követően született meg, ezért az ügyben való hivatkozása a visszaható hatályú jogalkalmazás aggályát veti fel. Mindez a tisztességes bírósági és hatósági eljáráshoz való jog sérelmét eredményezte az indítványozó vonatkozásában. Az indítványozó sérelmezte továbbá az eljárás elhúzódását, ami miatt álláspontja szerint sérült az ügy észszerű időn belüli elbírálásához való joga.
- [12] A panaszban foglalt érvelés szerint a fenti eljárási szabálysértések következtében a jogorvoslatot ellátó szervek nem tudták ellátni jogorvoslati funkciójukat, ezért az indítványozónak a jogorvoslathoz való joga is sérült.
- [13] 3. Az Alkotmánybíróság tanácsa az Abtv. 56. § (2) bekezdése értelmében mérlegelési jogkörében vizsgálja az alkotmányjogi panasz befogadhatóságának törvényben előírt tartalmi feltételeit, különösen a 26–27. § sze-

rinti érintettséget, a jogorvoslat kimerítését, valamint a 29–31. § szerinti feltételeket. E vizsgálat elvégzése során az alábbiakat állapította meg.

- [14] Az Abtv. 29. §-a értelmében az alkotmányjogi panasz a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség, vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés esetén fogadható be.
- [15] Az Alkotmánybíróság a tisztességes bírósági eljárással összefüggésben megfogalmazta azt az elvet, hogy nem a felülbírálatra alkalmasság szempontjából vizsgálja a bíróságok indokolási kötelezettségének teljesítését, és tartózkodik attól, hogy jogági dogmatikához tartozó kérdések helytállóságáról, illetve törvényességéről, avagy kizárólag törvényértelmezési problémáról állást foglaljon {3003/2012. (VI. 21.) AB végzés, Indokolás [4]}. Az alkotmányjogi panasz „nem tekinthető a bírósági szervezeten belül jogorvoslattal (már) nem támadható bírósági határozatok által okozott valamennyi jogsérelem orvoslása eszközének, azaz ez a jogorvoslat nem jelenti a rendes bíróságok jogalkalmazási gyakorlatának általános felülvizsgálatát, aminek következtében az Alkotmánybíróság burkoltan negyedfokú bírósággá válna” {3198/2013. (X. 22.) AB végzés, Indokolás [22]}. A jelen ügyben benyújtott alkotmányjogi panasz az Art. 164. § (5) bekezdésének az eljáró bíróságok általi értelmezését vitatja, azon belül azt, miként kell értelmezni „a bíróság felülvizsgálja” fordulatot, ez azonban olyan jogszabályértelmezési kérdés, amely nem bír alkotmányjogi relevanciával; az a következtetés, hogy a bírósági felülvizsgálat ténye, nem végeredménye vezet az elévülés nyugvásához, a rendes bíróságok feladatkörébe tartozó szakjogi kérdés.
- [16] A visszaható hatályú jogalkalmazással összefüggésben az Alkotmánybíróság utal a következőkre. A jogalkalmazást érintően alaptörvény-ellenesség csak a visszaható hatályú szabályalkalmazással összefüggésben vethető fel, tehát akkor, ha a jogvitára okot adó eseménykor még nem létező – vagy nem hatályos – előírás alapján bírálnak el egy ügyet. Önmagában azonban a jogvitáknak az irányadó jogszabályi rendelkezések alapján történő eldöntése – akkor is, ha a bíróság esetleg tévesen értelmezte az alkalmazott előírást – a visszaható hatály Alaptörvényből levezetett tilalmával nem hozható összefüggésbe {3051/2016. (III. 22.) AB határozat, Indokolás [16]}. Az Alkotmánybíróság a kereset benyújtását követően született jogegységi határozatokat illetően hangsúlyozta, hogy az Alaptörvény 25. cikk (2) bekezdése értelmében a jogegységi határozat a rendes bíróságokra kötelező, alkalmazásukat illetően nincs mérlegelési lehetőség {3164/2019. (VII. 10.) AB határozat, Indokolás [67]}. Ezért a jelen ügyben az 1/2019. KMPJE határozat alkalmazása nem veti fel az Abtv. 29. §-ában foglaltak megvalósulását.
- [17] Az Alkotmánybíróságnak nincs hatásköre arra, hogy egy adott bírósági eljárás jelentős elhúzódasából eredő következményeket enyhítse vagy orvosolja, ebből következően az alkotmánybírósági eljárásban nem orvosolható az eljárás elhúzódasá miatt bekövetkezett esetleges jogsérelem, különös tekintettel arra, hogy a támadott ítélet megsemmisítésével az ügy még tovább húzódná {3351/2019. (XII. 6.) AB végzés, Indokolás [22]}. Erre tekintettel az észszerű határidőn belüli elbíráláshoz való jog vonatkozásában sem merül fel a bírói döntés érdemére kiható alaptörvény-ellenesség kétélye, vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés.
- [18] A jogorvoslathoz való jog alapján a jogorvoslat ténylegességével összefüggő feltétlen követelmény, hogy az eljáró fórum az eljárási szabályok által meghatározott keretek között a jogorvoslati eljárást lefolytassa és a jogorvoslati kérelemben írtakat a jogszabályban foglaltak szerint érdemben megvizsgálja {újabbán rögzítette: 17/2019. (V. 30.) AB határozat, Indokolás [72]}. Az Alkotmánybíróság emellett kifejtette korábban, hogy „a jogorvoslati eljárás egyfokú kialakítása az Alaptörvény kívánalmainak teljességgel eleget tesz” {22/2014. (VII. 17.) AB határozat, Indokolás [95]}. A jelen ügyben az indítványozó igénybe vette a törvény által biztosított rendes és rendkívüli jogorvoslatokat, a „valamely más szervhez, vagy ugyanazon szervezeten belüli magasabb fórumhoz fordulás” lehetősége {9/2013. (III. 6.) AB határozat, Indokolás [28]} biztosított volt, és nem merült fel adat arra nézve, hogy akár a másodfokú adóhatóság, akár a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, akár a Kúria olyan mulasztást vétett volna, ami az Abtv. 29. §-ában foglalt körülmények bármelyikét valószínűsítene. A panasz ezért a jogorvoslathoz való jogra hivatkozással sem fogadható be.
- [19] 4. Az Alkotmánybíróság a fentiek miatt az indítványt – az Abtv. 56. § (3) bekezdésére figyelemmel – az Ügyrend 30. § (2) bekezdés a) pontja alapján visszautasította.

Budapest, 2020. április 28.

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

*Dr. Varga Zs. András s. k.,*  
tanácsvezető alkotmánybíró  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Handó Tünde*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Varga Zs. András s. k.,*  
tanácsvezető alkotmánybíró  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Pokol Béla*  
előadó alkotmánybíró helyett

*Dr. Varga Zs. András s. k.,*  
tanácsvezető alkotmánybíró  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Schanda Balázs*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Varga Zs. András s. k.,*  
tanácsvezető alkotmánybíró  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Szívós Mária*  
alkotmánybíró helyett

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/1680/2019.

• • •