

## AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3378/2021. (IX. 24.) 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.35.350/2020/5. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt visszautasítja.

### I n d o k o l á s

- [1] 1. Egy gazdasági társaság indítványozó jogi képviselője (dr. Búzás István ügyvéd) útján az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 27. § (1) bekezdése szerinti alkotmányjogi panasszal fordult az Alkotmánybírósághoz.
- [2] Az indítványozó gazdasági társaság az egyedi ügy felperese volt. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) Észak-Budapesti Adó- és Vámigazgatósága Kiemelt Adóalanyok és Társas Vállalkozások Ellenőrzési Főosztály Kiemelt Adóalanyok és Társas Vállalkozások Ellenőrzési Osztály (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett az indítványozónál, melynek eredményeként az indítványozó terhére általános forgalmi adó adónemben, társasági adó adónemben, valamint innovációs járulékból mindösszesen 156 560 000 Ft adókülönbötetet állapított meg, emellett kötelezte az indítványozót 162 546 000 Ft adóbírság, valamint 38 931 000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.
- [3] Az indítványozó az elsőfokú határozattal szemben fellebbezést nyújtott be, melynek folytán a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (a továbbiakban: alperes) Közép-Magyarországi Kihelyezett Hatósági Főosztály I. Hatósági Osztály azt megváltoztatta és az adóbírság összegét mérsékelte.
- [4] Az indítványozó keresetlevelet nyújtott be a másodfokú határozattal szemben, egyúttal felügyeleti intézkedés iránti kérelmet is benyújtott a NAV vezetőjéhez. A NAV vezetője kérelem folytán a közigazgatási per tartama alatt a másodfokú határozatot a társasági adó adónemben tett megállapítások tekintetében a másodfokú határozatot az elsőfokú határozatra kiterjedően megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította. E határozatra tekintettel, az általa érintett kereseti kérelmek tekintetében az indítványozó nem tartotta fenn a keresetét.
- [5] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a fennmaradt kereseti kérelmek tekintetében a másodfokú határozatot hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra kötelezte.
- [6] Az új eljárásban az elsőfokú hatóság általános forgalmi adó adónemben 62 412 000 Ft, innovációs járulékból adónemben 103 000 Ft adókülönbötetet állapított meg, továbbá kötelezte az indítványozót 31 237 000 Ft adóbírság, valamint 15 734 000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.
- [7] Az új eljárásban hozott elsőfokú határozattal szemben az indítványozó fellebbezést nyújtott be, ennek eredményeként az alperes az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [8] Az új eljárásban született másodfokú határozattal szemben az indítványozó keresetlevelet nyújtott be. Az így indult közigazgatási perben a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a másodfokú határozatot az elsőfokú határozatra kiterjedően áfa adónemben a 2012. augusztus, november és december hónapokat meghaladó részében hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte.
- [9] Az új eljárásban született ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. A Kúria az ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra, valamint új határozat meghozatalára utasította.
- [10] A Kúriának a jelen alkotmányjogi panasz eljárásban támadott ítélete a Kúria fentiek szerinti felülvizsgálati ítélete következtében megismételt bírósági felülvizsgálati eljárásban született az alábbiak szerint.
- [11] Az indítványozó a megismételt eljárásban elsődlegesen az alperes határozatának hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte, valamint azt, hogy a bíróság írja elő az alperes részére, hogy új szakértő kirendelése indokolt. Álláspontja szerint az alperes a megismételt eljárásokra nem a megfelelő jogszabályokat alkalmazta, mert az adózás rendjéről szóló, 2018. január 1-jével hatályát veszített 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) alkalmazására nem lett volna lehetősége. Másodlagosan kérte a másodfokú határozat

megváltoztatását akként, hogy az alperes az általa felhasznált szakértői véleményt figyelmen kívül hagyja. Az alperes által tett megállapításokra ugyanis a szakértői vélemény nem használható fel. Emellett az indítványozó előadta, hogy az alperes az új eljárást nem a hatályos jogszabályoknak megfelelően folytatta le, ezért az ügy érdemére kiható jogszabálysértést követett el.

- [12] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az alábbi fő megállapításokat tette ítéletében.
- [13] Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 271. § (1) bekezdése értelmében az Art. rendelkezéseit a hatálybalépését követően indult és a megismételt eljárásokban kell alkalmazni. Hasonló rendelkezést tartalmaz az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 139. § (1) bekezdése, valamint az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (a továbbiakban: Ákr.) 143. § (1) bekezdése. A bíróság álláspontja szerint mindezek alapján egyértelmű, hogy a 2018. február 13-án kelt ítélet eredményeként megismételt eljárásra az új törvények irányadók. A bíróság azonban arra is rámutatott, a hatósági eljárások lefolytatása körében kizárólag az új határozatok kiadmányozására került sor, új ellenőrzési cselekményt az adóhatóság nem végzett. Az adóhatóság eljárási szabálysértése ezért az ügy érdemére nem hatott ki.
- [14] A bíróság kitért az ügyben felmerült elévülési kérdésre, és ennek körében kifejtette, hogy az adóhatóságnak lehetősége volt saját hatáskörében a régi Art. szerinti határidőn belül joghatás kiváltására alkalmas határozatot hozni és az erre nyitva álló határidő nem telt le, mert azt a bírósági felülvizsgálat ténye – és nem pusztán tartalma – teszi lehetővé az elévülés nyugvását, illetve az elévülési idő meghosszabbítását. A megismételt eljárásban az indítványozó az ezzel kapcsolatos kereseti kérelmet nem tartotta fenn.
- [15] Az adóhatóság eljárása során az indítványozó igazságügyi szakértői véleményt csatolt be. Ez a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 1. § (1) bekezdése alapján az indítványozó nyilatkozattételi joga gyakorlásának minősült. Az adóhatóság ennek megvizsgálásához rendelt ki szakértőt, ezért nem sértette meg a Ket. 58. § (5) bekezdésében foglalt azon előírást, mely szerint a szakértő személyére az ügyfél is tehet javaslatot. Továbbá az adóhatóság megállapításai elsősorban nem a szakértői véleményen, hanem az egyéb feltárt tényeken alapultak.
- [16] Az ügy érdemében, a Magyar Kézilabda Szövetség játékvezetői mezein megjelent logókkal kapcsolatos ügyletek tekintetében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság egyetértett az adóhatóságnak azzal a megállapításával, hogy az ellenőrzés során vizsgált gazdasági események nem a számlák szerinti felek között valósultak meg. Az indítványozó a számlakibocsátó gazdasági társaságok adókiadásának passzív szereplője volt. Az indítványozó által megkötött reklámszolgáltatási szerződésbe olyan gazdasági társaságok lettek bevonva, amelyek nem nyújtottak többlétszolgáltatást, bevonásukra nem merült fel indok, a szerződésben megállapított ellenérték ennek ellenére emelkedett. Az érintett gazdasági társaságok egyike két hónappal a szerződéskötés előtt, a másik a szerződéskötés napján alakult, utóbbi a vizsgálattal érintett időszakban végelszámolás alatt állt, és a végelszámoló nem adott számára engedélyt gazdasági tevékenység folytatására és számlák kibocsátására. A bíróságnak az adóhatóságával egyező álláspontja szerint az indítványozónak mindezt észlelnie kellett volna.
- [17] Egy teniszkлуб, valamint egy sportegyesület reklámszolgáltatásáról befogadott számlák tekintetében a bíróság azt állapította meg, hogy a vizsgált időszakban nem igazolható gazdasági esemény megtörténte.
- [18] Az indítványozó a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletével szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő. A Kúria az ítéletet hatályában fenntartotta, felülvizsgálati ítéletének indokolásában egyetértett a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság következtetéseivel.
- [19] 2. Az indítványozó ezt követően nyújtotta be az Alkotmánybírósághoz alkotmányjogi panaszát, melyben az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése, valamint XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdésének sérelmére történő hivatkozással kérte a Kúria ítéletének megsemmisítését.
- [20] Az indítványozó a jogorvoslathoz való jog körében arra alapította panaszát, hogy a Kúria nem folytatott érdemi vizsgálatot a felülvizsgálati kérelemben megjelölt kifogások alapján. Hivatkozott a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 79. § (1) bekezdésére, amely a bizonyítási teher megfordításáról szól, és amelyet a Kúria az indítványozó sérelmére figyelmen kívül hagyott. Előadta, hogy a szakértői véleménnyel kapcsolatos, a Ket. 58. § (5) bekezdése szerinti jogszabálysértés a bíróság, illetve az adóhatóság új eljárásra kötelezését indokolta volna. Hivatkozott a Kp. 92. § (1) bekezdés c) pontjára, és előadta, hogy a hatálytalan jogszabály alapján történő döntéshozatal súlyos szabálysértés, amelyből a határozat megsemmisítése kell, hogy következzen. Álláspontja szerint a felülvizsgálati kérelem nem a kereseti kérelemben foglaltak

megismétlésével kérte a közigazgatási határozat felülvizsgálatát, hanem a kifogásainak a bíróság általi mellőzését sérelmezte.

- [21] A tisztességes hatósági és bírósági eljáráshoz való jogok körében az indítványozó mindenekelőtt azt sérelmezte – a Ket. 58. § (5) bekezdésére hivatkozással –, hogy az adóhatóság nem biztosított számára lehetőséget, hogy a szakértő személyére vonatkozóan javaslatot tegyen. Az adóhatóság nem tehetett volna meg azt, hogy az indítványozó által becsatolt szakértői véleményt az ügyfél nyilatkozatának minősíti. Sérült a régi Art. 97. § (6) bekezdése, melynek értelmében az adóhatóságnak az adózó javára értékelendő tényállási elemek megismerésére is törekednie kell. Az eljáró bíróság nem volt tekintettel arra, hogy a vele szerződő cégeknek kizárólagossága volt, vagyis az indítványozó csak velük szerződhetett, és arra sem, hogy a vizsgált számlák mögött valós gazdasági események húzódtak.
- [22] 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. § szerinti érintettséget, a jogorvoslat kimerítését, valamint a 29–31. § szerinti feltételeket. E vizsgálat elvégzése során az alábbiakat állapította meg.
- [23] Az Abtv. 29. §-a értelmében az alkotmányjogi panasz a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség, vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés esetén fogadható be.
- [24] Az Alkotmánybíróság a tisztességes bírósági eljárással összefüggésben megfogalmazta, 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]}.
- [25] Az alkotmányjogi panaszban az indítványozó részben eljárásjogi, részben anyagi jogi jogszabálysértésekre hivatkozással kifogásolta az eljáró bíróságok, illetve az adóhatóság eljárását, azt állítva, hogy az előadott jogszabálysértések, súlyukból kifolyólag, alkotmányjogi jelentőségűek és a panasz érdemi elbírálását indokolják. Ezzel szemben azonban az előadott kifogások végső soron olyan tételes jogi kérdésekre irányulnak, amelyeket az eljáró bíróságok az adóhatósági határozatok törvényességének vizsgálata során megválasztak és kifejtettek.
- [26] A Kúria rámutatott arra, hogy mivel az új eljárásra történő utasításban foglalt iránymutatás kizárólag a kiadmányozásra korlátozódott, ezért az alperes helytállóan járt el azzal, hogy nem foganatosított eljárási cselekményt, a bíróság pedig helytállóan jutott arra a következtetésre, hogy az adóhatóság jogszabálysértése az ügy érdemére nem hatott ki.
- [27] A szakértői vélemény megítélésével kapcsolatos panaszleletet illetően az Alkotmánybíróság mindenekelőtt emlékeztet arra, hogy a közigazgatási hatósági eljárásban a szakértőt – az eljárási törvényben foglalt feltételek fennállása esetén – az eljáró hatóság rendeli ki. Amennyiben – mint a jelen esetben – a szakértői véleményt az ügyfél nyújtja be, annak eljárásjogi minősítése eljárásjogi dogmatikai kérdés, amelynek alkotmányjogi szempontú értékelésére a jelen ügyben nem merült fel indok. Ezen túlmenően a támadott felülvizsgálati ítélet megindokolja, hogy a Ket.-nek az indítványozó által hivatkozott 58. § (5) bekezdése nem kötelezi a hatóságot sem arra, hogy az ügyfél által felkért szakértő véleményét bizonyítékként használja fel, sem arra, hogy helyt adjon az ügyfélnek a szakértő személyére tett javaslatának. Mindebből kifolyólag a szakértő igénybevételét illetően nem merült fel a panasz érdemi elbírálását indokoló, az Abtv. 29. § szerinti körülmény.
- [28] Az indítványozó sérelmezte az általa előadott bizonyítékok figyelmen kívül hagyását, valamint azt, hogy a Kúria nem volt tekintettel a bizonyítási teher megfordulására a Kp. 79. § (1) bekezdése alapján, továbbá hogy a régi Art. 97. § (6) bekezdésével ellentétben az adóhatóság nem törekedett az adózó javára értékelendő tényállási elemek megismerésére. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete azonban részletesen bemutatta azokat a bizonyítékokat – az indokoltnál több cég bevonását reklámszerződésekbe, a kiállított számlák mögötti gazdasági teljesítmény hiányát, valamint az indítványozótól elvárható magatartás elmaradását –, amelyek az egyedi ügyben igazolták az adókijátszást, és amelyek fényében az adóhatósági határozatok törvényesek voltak. A Kúria pedig a felülvizsgálati ítéletben kitér arra, hogy a bizonyítással kapcsolatban az indítványozó nem valószínűsítette az alperesi tényállás megalapozatlanságát. Minderre tekintettel a támadott ítélet, valamint

az azt megelőzően született bírósági és hatósági döntések az Alkotmánybíróság által nem felülbírállható mérlegelés eredményeként születtek meg, ezért a panasz nem fogadható be.

- [29] Az indítványozó a jogorvoslathoz való jogának sérelmét arra alapította, hogy az alperes, illetve a bíróságok nem voltak figyelemmel az általa előterjesztett bizonyítékokra, sem a bizonyítási teher megfordulására, továbbá nem adtak helyt a hatályát veszített jogszabály alkalmazásával kapcsolatos kifogásaira. A fent kifejtetteknek megfelelően azonban az eljáró jogorvoslati fórumok állást foglaltak az indítványozó által előadott kérdésekben, illetve következtetések nem haladják meg a bizonyítékok mérlegelésének törvényes kereteit, a panasz pedig nem vet fel olyan körülményt, amely mindezeknek az Alaptörvénybe ütköző jellegét valószínűsítene és a panasznak az Abtv. 29. §-ára tekintettel való befogadását tenné szükségessé.
- [30] 4. Tekintettel arra, hogy az indítvány nem vetett fel alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdést, illetve nem mutatott rá a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenességre, azt az Alkotmánybíróság – az Abtv. 56. § (3) bekezdésére figyelemmel – az Ügyrend 30. § (2) bekezdés a) pontja alapján visszautasította.

Budapest, 2021. szeptember 14.

*Dr. Handó Tünde s. k.,*  
tanácsvezető alkotmánybíró

*Dr. Handó Tünde s. k.,*  
tanácsvezető alkotmánybíró  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Márki Zoltán*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Handó Tünde s. k.,*  
tanácsvezető alkotmánybíró  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Pokol Béla*  
előadó alkotmánybíró helyett

*Dr. Handó Tünde s. k.,*  
tanácsvezető alkotmánybíró  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Schanda Balázs*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Handó Tünde s. k.,*  
tanácsvezető alkotmánybíró  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Szívós Mária*  
alkotmánybíró helyett

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/475/2021.

