

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3092/2019. (V. 7.) AB VÉGZÉSE

alkotmányjogi panasz visszautasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

v é g z é s t:

Az Alkotmánybíróság a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.30.890/2017/5. számú ítélete, valamint a Kúria mint felülvizsgálati bíróság Kfv.V.35.067/2018/7. 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 (dr. Szabó Levente Antal ügyvéd, 1011 Budapest, Corvin tér 10.) útján – 2018. december 18-án az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 27. §-a szerinti alkotmányjogi panaszt nyújtott be az Alkotmánybírósághoz, melyben kérte a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.30.890/2017/5. számú ítélete, valamint a Kúria mint felülvizsgálati bíróság Kfv.V.35.067/2018/7. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését, mivel azok véleménye szerint ellentétesek az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésével, valamint XXVIII. cikk (1) bekezdésével.
- [2] 2. Az indítványozó felperesként vett részt egy adóhatósági adómegállapítás bírósági felülvizsgálata iránti perben. A per alapjául szolgáló közigazgatási eljárás lényege szerint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) bevallások utólagos vizsgálatára vonatkozó ellenőrzést folytatott le az indítványozónál, és 2411719322. számú határozatával 2010. január, április, május és június hónapjaira vonatkozóan adókülönbözetet állapított meg. Az indítványozó fellebbezése folytán eljáró Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (a továbbiakban: másodfokú adóhatóság) mint az alperes Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága jogelődje 2412117640. számú határozatával az elsőfokú adóhatóság határozatát, az indokolás pontosításával, helybenhagyta. Az indítványozó adózó terhére 125 643 000 Ft adókülönbözetet állapított meg, adóbírságot és késedelmi pótlékot azonban nem szabott ki. Határozatát részletesen, 84 oldalon keresztül indokolva kifejtette, hogy az adózó által befogadott számlák hiteletlenek, azok mögött valós gazdasági tevékenység nem áll, az abban foglalt gazdasági események a felek között nem valósultak meg.
- [3] 3. A számlakibocsátó társaságok a másodfokú adóhatóság szerint bizonyíthatóan nem rendelkeztek a számlák szerinti gabonával, adóbevallási kötelezettségüket minimalizálták, a társaságok képviselői az ellenőrzés során sok esetben elérhetetlenek voltak. A társaságok és azok beszállítói fantomizálódtak, azaz felszámolás alá, illetve törlésre kerültek. A közösségi termékértékesítés, mely az áfamentesség feltétele lett volna, nem valósult meg, és erről objektív körülmények alapján az adózó felperesnek is tudnia kellett. A CMR-okmányok felhasználása eltérő napokon történt, több esetben egy későbbi sorszámú CMR egy korábbi sorszámú CMR-t megelőzőve került felhasználásra. Az egyik fuvarozó a kiszállítások megtörténtét nem ismerte el, sőt a kiszállítást dokumentumokkal kifejezetten cáfolta. A felperes és a beszállítók, illetve azok beszállítói számlázási láncolatot alakítottak ki, melynek célja az adószabályok kijátszása volt. A szlovák adóhatóság azt nyilatkozta, hogy az áru soha nem érkezett meg Szlovákiába. Az adóhatóság szerint ezen objektíve igazolható körülmények alapján a felperesnek tudnia kellett arról, hogy adókijátszás részesévé vált. Az adózó az ügyleteket nem, pusztán a beszállító társaságok jogalanyiségát ellenőrizte, amely nyilvánvalóan nem felel meg egy észszerű gazdasági szereplőtől elvárható magatartásnak.
- [4] 4. A másodfokú adóhatósági határozattal szemben az adózó indítványozó bírósági felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be, keresetét azonban a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.30.890/2017/5. számú ítéletével elutasította. A felperes adózó fő érve az volt, hogy az adóhatósági határozat ellentétes az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EU Bíróság) joggyakorlatával, különösen a C-446/15. számú ügyben, az ún. Signum Alfa-döntésben megfogalmazott követelményekkel, mivel a hozzáadottérték-adó (mint amilyen az Áfa)

esetében az adóhatóságnak nemcsak a gazdasági esemény fiktív voltát kell bizonyítania, hanem objektív körülmények alapján azt is, hogy erről az Áfát visszaigényelni kívánó gazdasági társaság tudott, vagy kellő körültekintés mellett tudnia kellett. A közigazgatási és munkaügyi bíróság első fokon jogerős ítéletében megállapította, hogy az adóhatóság mind a számlák fiktív voltát, mind azt bizonyította, hogy a felperesnek tudnia kellett arról, hogy adókijátszásban vesz részt. A számlák fiktív volta a bíróság szerint eleve nem volt kétséges; utóbbira nézve pedig az adóhatóság számos objektív körülményt állapított meg és bizonyított. Az ismertetett tények alapján a bíróság szerint egyértelmű, hogy a felperes olyan magatartást tanúsított, amelyet egy észszerűen eljáró gazdasági társaság nem tanúsít. A felperesnek a bizonyított objektív körülmények alapján okszerűen tudomással kellett bírnia az adókijátszásban való részvételről. Mindezeket az objektív körülményeket az adóhatóság több oldalon keresztül bizonyította, és azt a bíróság is hitelesnek és megalapozottnak találta. Összességében tehát a közigazgatási és munkaügyi bíróság szerint a számlák tartalmilag hiteltelenek, és erről a felperesnek is tudnia kellett, a felperes ezekkel ellentétes hivatkozásai az adóhatósági határozatból megállapíthatóan kifejezetten iratellenesek. Mindezt az adóhatóság bizonyította, és határozatában az indokolási, tényállás-feltárási kötelezettségének is eleget tett.

- [5] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletével szemben a felperes felülvizsgálati kérelmet nyújtott be, a Kúria azonban azt megalapozatlannak találta, és a jogerős ítéletet Kfv.V.35.067/2018/7. számú ítéletével hatályában fenntartotta. A későbbi indítványozó felperes az EU Bíróság által a Signum Alfa-ügyben kimondott követelmények megsértésére hivatkozott. Érvéle szerint az adóhatóság kizárólag a számlakibocsátó társaságoknál feltárt anomáliákra alapította döntését, és nem igazolt olyan objektív körülményeket, amelyek alapján levonható lett volna az a következtetés, hogy tudott vagy tudnia kellett a számlák fiktív voltáról, illetve az adóelkerülésről, továbbá a közigazgatási és munkaügyi bíróság sem értékelte a felperes javára e hiányokat, és az EU Bíróság joggyakorlatával ellentétesen állapított meg nála adókülönbözetet. A jogerős ítéletet tévesnek és iratellenesnek tartotta, a megállapított körülményeket pedig alkalmatlanoknak arra, hogy objektíve bizonyítsák, hogy tudnia kellett arról, hogy adókijátszásban vett részt. A Kúria szerint azonban az elsőfokú bíróság kellő mértékben indokolta, miért fogadta el a Nemzeti Adó- és Vámhivatal határozatát megalapozottnak, és számot adott a Signum Alfa-ügyben született követelmények vizsgálatáról is. A Kúria szerint az adóhatóság, illetve a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság alappal és megfelelő bizonyítás alapján jutott arra a következtetésre, hogy a felek közötti szerződések színleltek, a felek valódi szándéka az adójogszabályok megkerülésére irányult, a számlákban szereplő gazdasági események pedig nem történtek meg. A szerződések fiktív volta mellett az adóhatóság – objektív körülmények alapján – azt is bizonyította (melynek ellenőrzése az elsőfokú bíróság részéről is megtörtént), hogy a felperes részéről a kellő körültekintés nyilvánvalóan nem állt fent. A CMR-okmányok anomáliái, az egyik fuvarozó nyilatkozata, a szlovák adóhatóság megkeresésre adott válasza, illetve a kapcsolódó ellenőrzések a beszállító cégek fiktív gazdasági tevékenységéről és fantomizálódásukról mind olyan objektív körülmények, amelyek az adóhatósági megállapítás helytállóságát, vagyis a számlákkal igazolt gazdasági tevékenységek fiktivitása mellett a felperes adózó tudattartalmát is igazolják.
- [6] Hangsúlyozta a Kúria, hogy a felperes sem az elsőfokú, sem a felülvizsgálati eljárásban nem hivatkozott semmilyen olyan tényre, és nem adott elő olyan bizonyítási indítványt, amely – bizonyítása esetén – alkalmas lehetett volna az adóhatóság által megállapítottak cáfolatára vagy megkérdőjelezésére. Összességében a Kúria szerint az elsőfokú bíróság helyesen állapította meg, hogy az adóhatóság a Signum Alfa-ügyben született, az EU Bírósága által meghatározott bizonyítási kötelezettségének eleget tett: az elsőfokú bíróság a kereset által vitatott körben minden egyes adatot, tényt, körülményt, bizonyítékot egyenként és egymással egybevetve helytállóan értékelt, és teljes körűen eleget tett indokolási kötelezettségének is, beleértve a Signum Alfa-döntésben foglaltak bizonyítását is, így a számlák fiktív volta mellett – a felperes állításával szemben – ténylegesen elemezte az adóhatósági határozatnak az EU Bírósága gyakorlatának való megfelelőségét is, vagyis elvégezte annak bizonyítását, hogy – objektív körülmények alapján – a felperesnek tudnia kellett arról, hogy adókijátszásban vesz részt. A jogerős döntés releváns és hiánytalan tényállást, valamint ezekből okszerűen levont következtetéseket tartalmaz, iratellenesség nem állapítható meg. Önmagában az EU Bírósága ítéleteire való hivatkozás, valamint egy-egy határozati megállapítás pusztán, bizonyítékok nélküli vitatása egyébként sem alapozhatja meg a jogerős döntés felülvizsgálatát, mivel azok a bizonyítékok felülmérlegelésére irányulnak, mely a felülvizsgálati eljárásban nem lehetséges.
- [7] 3. Az indítványozó ezt követően az Abtv. 27. §-a szerinti alkotmányjogi panaszt nyújtott be az Alkotmánybírósághoz, melyben kérte mind a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.30.890/2017/5. számú ítélete,

mind a Kúria Kfv.V.35.067/2018/7. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését, mivel azok szerinte ellentétesek az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésével (a jogállamiság részét képező jogbiztonság elvével), valamint XXVIII. cikk (1) bekezdésével (a tisztességes bírósági eljáráshoz való joggal, ezen belül a bíróságok indokolási kötelezettségével).

- [8] Az indítványozó szerint az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerinti jogállamiság elvének részét képező jogbiztonság elvével a támadott ítéletek azért ellentétesek, mert a bíróságok nem vették figyelembe az EU Bíróság joggyakorlatát, így a Signum Alfa-ügyben megfogalmazott követelményeket, ezek közül is azt, hogy az adóhatóságnak objektív körülmények alapján bizonyítania kell nemcsak a befogadott számlák fiktív voltát, hanem azt is, hogy erről az adózó tudott, vagy kellő körültekintés mellett tudnia kellett. Mindennek következtében az ítéletek az uniós joggal ellentétesek, amely az indítványozó szerint a jogbiztonság sérelmét eredményezi.
- [9] Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes bírósági eljáráshoz való joggal, illetve ennek részeként az indokolt bírói döntéshez való joggal pedig azért ellentétesek a támadott bírósági ítéletek, mert sem az elsőfokú bíróság nem adta kellő indokát az adóhatósági határozatot helybenhagyó döntésének, sem a Kúria mint felülvizsgálati bíróság nem értékelte az elsőfokú eljárás során az indítványozó szerint megtörtént eljárási és anyagi jogi jogsértéseket, így az EU Bírósága joggyakorlatának figyelmen kívül hagyását. Általánosságban az indítványozó szerint a bíróságok a feleket terhelő bizonyítási kötelezettséget és bizonyítási terhet tévesen határozták meg, téves bizonyítási mércét alkalmaztak, továbbá ítéleteik iratellenes megállapításokat tartalmaztak, így ez utóbbi körben különösen azt kifogásolta, hogy szerinte az, hogy felépített egy adózási láncolatot, nem jelenti szükségképpen azt, hogy tudnia kellett az adókijátszásról.
- [10] 4. Az Abtv. 56. § (1) bekezdésében előírtak szerint az Alkotmánybíróságnak elsődlegesen az alkotmányjogi panasz befogadhatóságáról szükséges döntenie. Az 56. § (2) bekezdése értelmében a befogadhatóságról dönteni jogosult tanács mérlegelési jogkörében vizsgálja az alkotmányjogi panasz befogadhatóságának törvényben előírt feltételeit, különösen a 27. §-a szerinti érintettséget, a jogorvoslat kimerítését, valamint a 29–31. §-ok szerinti feltételeket. E vizsgálat alapján az Alkotmánybíróság azt állapította meg, hogy az alkotmányjogi panasz érdemi elbírálásra alkalmatlan, ennek alapján nem fogadható be.
- [11] Mindenekelőtt az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése, illetve az ennek részét képező jogbiztonság elve nem minősül Alaptörvényben biztosított jognak; arra az Alkotmánybíróság töretlen gyakorlata értelmében csak kivételesen, kizárólag a kellő felkészülési idő követelményének és a visszaható hatályú jogalkotás tilalmának a megsértése esetén lehet alkotmányjogi panaszban hivatkozni.
- [12] Emellett az indítványozó kizárólag a bíróságok által megállapított tényállást, valamint a megállapított tények jogi értékelését támadja; sérelmének lényege, hogy szerinte az adóhatóság helytelenül jutott arra a következtetésre, hogy az indítványozó terhére adókülönbözlet áll fenn; a közigazgatási és munkaügyi bíróság ezt a hatósági tévedést nem értékelte, és szintén helytelenül állapította meg, hogy az adókülönbözlet megállapításának feltételei – különösen az EU Bíróság gyakorlata alapján – fennállnak; végül a Kúria is helytelenül jutott arra a megállapításra, hogy az elsőfokú bíróság eleget tett indokolási kötelezettségének, és az általa megállapított tényállás, ennek következtében pedig maga az elsőfokú ítélet megalapozott lett volna. Összességében az indítványozó alkotmányjogi panaszában a bírói döntések alapjául szolgáló jogértelmezést, valamint a bíróságok által megállapított tényállást támadja; a panasz érdemi alkotmányjogi okfejtést nem tartalmaz. Mivel az indítvány a bírósági döntések tartalmi kritikáját foglalja magában, ezért 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, így a panasz nem felel meg az Abtv. 29. §-ában meghatározott feltételnek sem.
- [13] A tényállás megállapítása és az ehhez vezető bizonyítékok felvétele és értékelése, valamint a jogszabályok értelmezése 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 elkövetett vélt vagy valós jogszabálysértések nem adhatnak alapot alkotmányjogi panasznak. Egyébként az Alkotmánybíróság burkoltan negyedfokú bírósággá válna” {3325/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [13]}.
- [14] 5. A fentiekre tekintettel az Alkotmánybíróság a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.30.890/2017/5. számú ítélete, valamint a Kúria mint felülvizsgálati bíróság Kfv.V.35.067/2018/7. számú ítélete alaptörvény-elle-

nességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt az Ügyrend 30. § (2) bekezdés *a)* és *h)* pontjai alapján visszautasította.

Budapest, 2019. április 29.

Dr. Szívós Mária s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró

Dr. Pokol Béla s. k.,
előadó alkotmánybíró

Dr. Schanda Balázs s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Stumpf István s. k.,
alkotmánybíró

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

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/1831/2018.

