

## AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3253/2022. (V. 18.) AB VÉGZÉSE

### alkotmányjogi panasz visszautasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

v é g z é s t:

Az Alkotmánybíróság a 2017. december 31. napjáig hatályos adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 171. § (2) bekezdése alaptörvény-ellenességének megállapítására és alkalmazási tilalma elrendelésére, valamint a Kúria Kfv.I.35.050/2021/7. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt visszautasítja.

### I n d o k o l á s

- [1] 1. Az indítványozó jogi képviselője (Dr. Kovács E. Tünde Ügyvédi Iroda) útján alkotmányjogi panaszt nyújtott be az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 26. § (1) bekezdése és 27. §-a alapján. Az indítványozó kérelme arra irányult, hogy az Alkotmánybíróság állapítsa meg, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 171. § (2) bekezdése és a Kúria Kfv.I.35.050/2021/7. számú ítélete sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdését, ezért a bírói döntést semmisítse meg, és a támadott norma alkalmazását zárja ki az indítványozó ügyében.
- [2] Az alkotmányjogi panaszra okot adó ügy lényege az alábbiak szerint foglalható össze az Alkotmánybíróság számára rendelkezésre bocsátott iratanyag alapján.
- [3] 1.1. Az indítványozónál a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-Budapesti Adó- és Vámigazgatósága jogelődje, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-Budapesti Adóigazgatása Magánszemélyek és Egyéni Vállalkozók Ellenőrzési Főosztály, Magánszemélyek és Egyéni Vállalkozók Ellenőrzési Osztály 1. (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a 2008–2013. évekre személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az ellenőrzés kezdő időpontja 2014. július 8. napja volt. Az indítványozó az ellenőrzési jegyzőkönyvre öt alkalommal tett észrevételt (2016-ban, 2017-ben és 2018-ban egyet-egyet, 2019-ben kettőt), amelyek közül az első négy alapján az elsőfokú adóhatóság négy kiegészítő ellenőrzést folytatott le, és azokról négy kiegészítő jegyzőkönyvet hozott. Az ötödik észrevételt az elsőfokú adóhatóság már nem fogadta el, és 2019. május 28. napján meghozta a 4323743665 iktatószámú elsőfokú határozatát. Az alap-, az első és a második kiegészítő jegyzőkönyv késedelmes kiadmányozásával a törvényi határidőt mindösszesen 424 nappal lépte túl az elsőfokú adóhatóság ellenőrzése, amely a 2008–2012. évek tekintetében az adómegállapításhoz való jog időközbeni elévülése miatt megállapítást nem tett. A 2013-as adóévre egyrészt becslési eljárás eredményeként, másrészt az indítványozó érdekeltségébe tartozó egyik cég bankszámláiról felvett készpénz összegek elszámolási hiányosságai miatt, harmadrészt ingóértékesítésből származó be nem vallott jövedelem alapján állapított meg adóhiánynak minősülő adókülönbözetet, késedelmi pótlékot és emelt mértékű adóbírságot az indítványozó terhére.
- [4] Az indítványozó fellebbezése folytán eljáró Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (a továbbiakban: másodfokú adóhatóság) a 2019. október 15. napján kelt 2234208060 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolásában megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság széles körű bizonyítás lefolytatásának eredményeként a tényállást helytállóan rögzítette és a bizonyítékokat értékelve a megfelelő jogszabályi hivatkozások mellett jogszerű döntést hozott.
- [5] 1.2. Az indítványozó felperesként kereseti kérelmet nyújtott be az előbbi másodfokú adóhatósági határozattal szemben a Fővárosi Törvényszékhez, amelyben elsődlegesen annak megváltoztatását kérte akként, hogy a bíróság a megállapított adókülönbözetet törölje, másodlagosan az alperesi határozat hatályon kívül helyezését kérte. Az indítványozó sérelmezte az Art. 92. § (2b) bekezdésében foglaltak megsértését, álláspontja szerint magatartása az eljárást nem akadályozta.

- [6] A Fővárosi Törvényszék a keresetet elutasította 40.K.702.031/2020/13. számú ítéletével. Indokolásában megállapította, hogy az indítványozó a bizonyítási indítványait általa is kifejezetten elismerten 5 év alatt folyamatosan terjesztette elő. Az adóhatóság az Art. 97. § (3)–(4) és (6) bekezdése, valamint 100. § (3) bekezdése alapján az indítványozó által felajánlott bizonyítékokat vizsgálni és értékelni volt köteles, azok visszautasítását pedig indokolnia kellett. Az indítványozó észrevételei, bizonyítékai a rendelkezésre álló adatokat folyamatosan bővítették, amelyek figyelembe vételétől az adóhatóság nem tekinthetett el. Ez pedig lehetetlenné tette számára a 180 napos törvényi ellenőrzési határidő betartását. A bíróság a tényállást (az indítványozó magatartását) összességében értékelve arra a következtetésre jutott, hogy az indítványozó „egyértelműen hozzájárult ahhoz, hogy ügyében az ellenőrzés ne legyen lezárható” (Fővárosi Törvényszék 40.K.702.031/2020/13. számú ítélet, Indokolás [55]). Az indítványozó „nyilvánvalóan időhúzó magatartásával saját maga húzta el az ellenőrzési határidőt, így saját magát fosztotta meg a saját érdekében állt ésszerű határidőben való eljárástól. [...] [A]z idő múlása az elévülésre tekintettel a felperes érdekében állt, a bizonyítékok éveken át való »adagolása« több vizsgálati év elévülését eredményezte” (Fővárosi Törvényszék 40.K.702.031/2020/13. számú ítélet, Indokolás [72]).
- [7] 1.3. Az indítványozó felülvizsgálati kérelemmel fordult a Kúriához a Fővárosi Törvényszék előbbi ítéletével szemben annak megváltoztatását, illetve hatályon kívül helyezését kérve. A Kúria a felülvizsgálati kérelmet elutasította Kfv.I.35.050/2021/7. számú ítéletével. Az eljárási határidő elmulasztása kapcsán a Kúria megállapította, hogy határidőn túl ellenőrzési cselekmény az Art. 92. § (15) bekezdése szerint nem végezhető, és ilyet nem is végzett az adóhatóság. A Kúria vizsgálta azt is, hogy az Alaptörvénnyel összefüggésben miként bírálendő el az adóhatósági eljárásban bekövetkezett 424 napos mulasztás. A Kúria a 17/2019. (V. 30.) AB határozat (a továbbiakban: Abh1.), a 25/2020. (XII. 2.) AB határozat (a továbbiakban: Abh2.) és a 3097/2021. (III. 22.) AB határozat (a továbbiakban: Abh3.) alapján arra a következtetésre jutott, hogy az eljárás egészét tekintve nem állapítható meg a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelme, továbbá az emelt összegű adóbírság mellőzésének vagy mérséklésének akkor sincs helye, ha az ésszerű határidőn belüli ügyintézéshez való részjogosítványt az adóhatóság megsérti, mert az Art. 171. § (2) bekezdése nem hagy ilyen irányú törvényértelmezési mozgásteret a jogalkalmazó szervek számára.
- [8] 2. A Kúria felülvizsgálati ítéletét követően az indítványozó alkotmányjogi panaszt terjesztett elő az Abtv. 26. § (1) bekezdése és 27. §-a alapján. A főtítkár hiánypótlási felhívására kiegészített, egységes szerkezetbe foglalt indítvány lényege a következőképpen foglalható össze.
- [9] 2.1. Az indítványozó érvelése szerint a Kúria ítélete azért alaptörvény-ellenes, mert a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogból [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] az következik, hogy ahhoz „hozzátartozik annak biztosítása, hogy a közigazgatási hatóságok a rájuk vonatkozó határidőket betartsák, és a bíróságok e határidők be nem tartását ne az ügyfél terhére, hanem javára értékeljék. Különösen erősen kell, hogy érvényesüljön ez a követelmény azokban az esetekben, amikor a közigazgatási hatóság az ügyféllel szemben szankciót állapít meg. Az ügyfél ezen alapjoga az Alaptörvényen alapul. Mivel más jogszabály nem lehet ellentétes az Alaptörvénnyel, ezért nem foghat helyt az Art. 171. § (2) bekezdésének olyan jogértelmezése, amely az adóhatóság határidő-mulasztása következmények nélkül marad.” Az indítványozó jogi álláspontját különösen az 5/2017. (III. 10.) határozattal és a 3353/2017. (XII. 22.) AB határozattal támasztotta alá, jóllehet ezekkel összefüggésben értelmezve más alkotmánybírósági határozatokra is támaszkodott, mint például az Abh1.-re és a 3090/2019. (V. 7.) AB határozatra.
- [10] 2.2. A sérelmezett normával szemben az indítványozó azt adta elő, hogy „[h]a helytálló a Kúriának az a jogértelmezése, hogy [...] az emelt mértékű bírság alkalmazásakor az Art. 171. § (2) bekezdésében írtakra figyelemmel még akkor sincs helye a bírság mérséklésének, törlésének, ha az adóhatóság az ésszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jogot megsérti, úgy az Art 171. § (2) bekezdése sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes eljáráshoz való jogot. Az Alaptörvényben foglalt tisztességes eljáráshoz és ésszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jogok ugyanis nem függhetnek attól, hogy az eljárás során az adóhatóság milyen határozatot hoz.”

- [11] 3. Az Alkotmánybíróságnak az Abtv. 56. §-a alapján mindenekelőtt azt kellett megvizsgálnia, hogy az alkotmányjogi panasz a befogadhatóság törvényi feltételeinek eleget tesz-e.
- [12] 3.1. Az indítványozó a Kúria ítéletének közléséhez képest (2021. április 23.) az Abtv. 30. § (1) bekezdésében meghatározott hatvan napos határidőn belül (2021. június 21.) nyújtotta be alkotmányjogi panaszát. A kérelmező magánszemély alkotmányjogi panasz benyújtására indítványozói jogosultsággal rendelkezik, és érintettsége fennáll, mivel a Kúria ítéletével befejezett bírósági eljárásban felperes volt. Jogorvoslati jogát kimerítette, amikor keresetet terjesztett elő a másodfokú adóhatóság határozatát vitatva. A jogerős ítélettel szemben további rendes jogorvoslati lehetőség nem állt rendelkezésére. A rendkívüli jogorvoslati lehetőséggel is élt, jóllehet ez nem is előfeltétele az alkotmányjogi panasz benyújtásának. Az indítvány felhívja az Alkotmánybíróság hatáskörét megalapozó szabályokat és Alaptörvényben biztosított jog sérelmére hivatkozik [Abtv. 26. § (1) bekezdés és 27. §], kifejezett kérelmet tartalmaz a jogkövetkezmények megállapítására, valamint pontosan megjelöli a támadott jogszabályi rendelkezést és bírói döntést, valamint az Alaptörvény sérülni vélt rendelkezéseit. Tehát az indítvány eleget tett az Abtv. 52. § (1b) bekezdés a), c)–d) és f) pontjaiban foglalt követelményeknek.
- [13] 3.2. A határozott kérelem követelménye azt is magában foglalja, hogy az indítványnak egyértelműen elő kell adnia az eljárás megindításának indokait, alkotmányjogi panasz esetén az Alaptörvényben biztosított jog sérelmének lényegét, továbbá indokolást arra nézve, hogy a sérelmezett jogszabályi rendelkezés, bírói döntés miért ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezésével [vesd össze: Abtv. 52. § (1b) bekezdés b) és e) pont]. „Az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint pedig az indokolás hiánya {lásd pl. 3058/2016. (III. 22.) AB végzés, Indokolás [11]; 3245/2016. (XI. 28.) AB végzés, Indokolás [10], [13]} az ügy érdemi elbírálásának akadályá” {lásd legutóbb: 3353/2019. (XII. 6.) AB végzés, Indokolás [21]}. Visszautasításra ad okot az is, ha az indítványozó érvelése nem tartalmaz alkotmányjogilag értékelhető indokolást. Az alkotmányossági összefüggéseket tehát be kell mutatnia az indítványozónak {a legutóbbi gyakorlatból lásd például: 3053/2019. (III. 14.) AB végzés, Indokolás [12]; 3231/2018. (VII. 2.) AB végzés, Indokolás [13]; 3327/2019. (XI. 26.) AB végzés, Indokolás [14]; 3353/2019. (XII. 6.) AB végzés, Indokolás [21]; 3077/2020. (III. 18.) AB végzés, Indokolás [17]}.
- [14] Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az Abtv. 27. §-ára alapított alkotmányjogi panasz eleget tesz a határozott kérelemmel szemben támasztott előbbi feltételeknek [Abtv. 52. § (1b) bekezdés b) és e) pont] is. Az Alkotmánybíróság azonban azt is megállapította, hogy az Abtv. 26. § (1) bekezdése szerinti alkotmányjogi panasz nem tesz eleget a határozott kérelemmel szemben támasztott fenti feltételek közül az Abtv. 52. § (1b) bekezdés e) pontjában rögzített követelménynek. Nem tartalmaz ugyanis olyan indokolást, amely alkotmányjogilag értékelhető módon adja elő, hogy a sérelmezett szabály, amit az indítványozó ügyében még alkalmaztak, miért lenne ellentétes az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésével.
- [15] 3.3. Az Abtv. 29. §-a szerint az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés esetén fogadja be. E két feltétel alternatív jellegű, bármelyik fennállása megalapozza a panasz befogadhatóságát. E feltételek meglétének a vizsgálata az Alkotmánybíróság mérlegelési jogkörébe tartozik. A testületnek azt kellett tehát megítélnie, hogy a sérelmezett kúriai döntéssel szembeni panasz megalapozza-e a befogadást.
- [16] Az Alkotmánybíróság először az alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés fennállását mérlegelte. Az Alkotmánybíróság több határozatában értelmezte már azt, hogy adóügyekben mit jelent a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog, mint jogilag egységként értékelt és védett minőség, továbbá azzal is behatóan foglalkozott már, hogy az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való részjogosítványnak mi a tartalma azokban az esetekben, amelyekben az adóhatóság törvényi határidőt követően szab ki adóbírságot az adózó terhére [lásd: Abh1.; Abh2.; Abh3.; 3234/2021. (VI. 4.) AB határozat]. Ezekre tekintettel az Alkotmánybíróság azt állapította meg, hogy az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése vonatkozásában a jelen ügy nem vet fel új, alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdést, amely indokolná a panasz befogadását. Megjegyzendő továbbá, hogy az indítványozó által hivatkozott ún. csatornabírságos alkotmánybírósági határozatokban [5/2017. (III. 10.) AB határozat és a 3353/2017. (XII. 22.) AB határozat] írtaktól az Alkotmánybíróság egyértelműen elválasztotta a határidőtúllépés alapjogi következményeit adóügyekben (lásd először: Abh1., Indokolás [59]–[75]).
- [17] Ezt követően az Alkotmánybíróság azt vizsgálta, hogy a jelen ügyben fennáll-e a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség kételye. Az Alkotmánybíróság emlékeztet arra, hogy a Kúria által hatályában fenntartott ítéletében a Fővárosi Törvényszék a tényállás részeként megállapította, hogy az indítványozó

„egyértelműen hozzájárult ahhoz, hogy ügyében az ellenőrzés ne legyen lezárható”, továbbá azt is rögzítette, hogy az idő múlása az indítványozó érdekében állt, mert „a bizonyítékok éveken át való »adagolása« több vizsgálati év elévülését eredményezte” (az idézett megállapításokat lásd: jelen végzés indokolásának [6] bekezdése).

- [18] Az Alkotmánybíróság következetesen érvényesített gyakorlata szerint a testület „nem vizsgálja, hogy a bírói döntés indokolásában megjelölt bizonyítékok és megjelenő érvek megalapozottak-e, a jogalkalmazó helytállóan értékelte-e ezeket a bizonyítékokat és érveket, a konkrét ügyben a bírói mérlegelés eredményeként megállapított tényállás, valamint az abból levont következtetés megalapozott-e, mint ahogy azt sem vizsgálja az Alkotmánybíróság, hogy a bíróságok jogértelmezése helyesen illeszkedik-e a jogági dogmatika általánosan elfogadott szabályaihoz” {elsőként lásd: 3003/2012. (VI. 21.) AB végzés, Indokolás [4]; a legutóbbi gyakorlatból lásd például: 3198/2019. (VII. 16.) AB végzés, Indokolás [11]; 3383/2021. (IX. 24.) AB végzés, Indokolás [29]}. „A jogszabályokat a bíróságok értelmezik, az Alkotmánybíróság csak az értelmezési tartomány alkotmányos kereteit jelölheti ki. Ez a jogkör azonban nem teremthet alapot arra, hogy minden olyan esetben beavatkozzon a bíróságok tevékenységébe, amikor olyan (állítólagos) jogszabálysértő jogalkalmazásra került sor, mely egyéb jogorvoslati eszközzel már nem orvosolható. Sem a jogállamiság elvont elve, sem a tisztességes eljárás alapjoga, sem a diszkrimináció tilalma nem teremthet alapot arra, hogy az Alkotmánybíróság a bírósági szervezet feletti »szuperbíró« szerepébe lépjen, és hagyományos jogorvoslati fórumként járjon el. [...] A bíró bármely ténybeli vagy jogi tévedése nem teszi automatikusan tisztességtelenné az egész eljárást, mivel az ilyen tévedések teljesen soha nem küszöbölhetők ki, azokat az igazságszolgáltatás ma ismert rendszere magában hordozza.” {3325/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [14]–[15]; lásd még például: 3006/2018. (I. 22.) AB határozat, Indokolás [22]; 3234/2021. (VI. 4.) AB határozat, Indokolás [68]}.
- [19] Az Alkotmánybíróság nem látott rá indokot vagy lehetőséget, hogy idézett gyakorlatától ebben az ügyben eltérjen, hiszen nem vizsgálhatja és nem is vizsgálhatja felül azt a bírósági ténymegállapítást, miszerint a törvényi határidő adóhatósági elmulasztása az indítványozó magatartásával áll okozati kapcsolatban; az indítványozó együttműködési kötelezettségét megszegte. Következésképpen az indítványban foglaltak a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség kételyét sem vetik fel ilyen történeti tényállási elemek között.
- [20] Összességében azt lehetett megállapítani ebben az ügyben, hogy az Abtv. 29. §-a alapján nem volt lehetőség és szükség arra, hogy a tisztességes hatósági eljáráshoz való joggal kapcsolatos indítványozói előadást az Alkotmánybíróság érdemben vizsgálja.
- [21] 4. Mindezekre tekintettel az alkotmányjogi panasz nem felel meg a befogadhatóság feltételeinek, ezért azt az Alkotmánybíróság az Abtv. 56. § (1)–(3) bekezdése alapján tanácsban eljárva, az Abtv. 29. §-a és 52. § (1b) bekezdés e) pontja, valamint az Ügyrend 30. § (2) bekezdés a) és h) pontja alapján visszautasította.

Budapest, 2022. május 3.

*Dr. Dienes-Oehm Egon s. k.,*  
tanácsvezető alkotmánybíró

*Dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó s. k.,*  
előadó alkotmánybíró

*Dr. Salamon László s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Szabó Marcel s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Szalay Péter s. k.,*  
alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/2792/2021.

