

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3077/2020. (III. 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 Kúria Kfv.I.35.576/2016/7. számú végzése és az ez alapján hozott Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 30.K.32.483/2017/5. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt visszautasítja.

I n d o k o l á s

- [1] Egy gazdasági társaság (Bank Biztonság Bizalom Zrt., a továbbiakban: indítványozó) alkotmányjogi panasszal fordult az Alkotmánybírósághoz.
- [2] 1. Az alkotmányjogi panaszra okot adó ügy lényege az alábbiak szerint foglalható össze.
- [3] 1.1. Az indítványozónál az elsőfokú adóhatóság a 2008–2009-es évekre vonatkozóan valamennyi adóra és költségvetési támogatásra (kivéve a szakképzési hozzájárulást 2008-ban) vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le. Az indítványozó személybiztonsági tevékenység körében őrzés-védelemmel foglalkozott a vizsgált időszakban, amely tevékenységét alvállalkozók bevonásával végezte. Az elsőfokú adóhatóság határozatát a másodfokú adóhatóság teljes terjedelemben megsemmisítette, és az első fokú eljáró szervet új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította a tényállás tisztázatlansága miatt. Iránymutatást adott arra, hogy az indítványozót nyilatkoztatni kell bizonyos kérdésekben, és az eljárást össze kell hangolni az alvállalkozókkal szemben folyó eljárásokkal.
- [4] A megismételt hatósági eljárásban az elsőfokú adóhatóság az indítványozó terhére több jogalapon és jogcímen tett megállapítást. Többek között megtagadta a 2008 decemberi és 2009. évi általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) levonásának a jogát meghatározott alvállalkozóktól befogadott számlák tekintetében, mert azok nem minősültek hiteles bizonylatoknak. Az indítványozó fellebbezése folytán eljáró másodfokú adóhatóság a 2927715584. számú határozatával az elsőfokú határozatot részben megsemmisítette, és e körben új eljárást és határozathozatalt rendelt el. Az elsőfokú határozat megsemmisítéssel nem érintett megállapításait helyben hagyta, így az indítványozó terhére 2008 decemberétől 2009 áprilisáig áfa adónemben adóhiánynak minősülő adókülönbözetest állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel jogosulatlan áfa-levonás miatt.
- [5] 1.2. Az indítványozó keresettel támadta a másodfokú adóhatósági határozat megsemmisítéssel nem érintett részét a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtt (a továbbiakban: KMB). A KMB a 30.K.30.781/2015/18. számú ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Indokolása szerint az alvállalkozók bizonyítottan elvégezték a számlában feltüntetett szolgáltatást. A rendelkezésre álló adatok és bizonyítékok alapján nem lehet azt megállapítani, hogy a számlabefogadó indítványozónak tudomása volt a számlakibocsátó alvállalkozók részéről bevont alvállalkozóknál elkövetett szabálytalanságról vagy csalásra utaló körülményekről. Kiemelt jelentőséggel kezelte a KMB, hogy megismételt eljárásról volt szó, amelyre a tényállás tisztázatlansága miatt került sor. A megismételt eljárásban az alperes nem alapíthatja tényállását feltételezésekre, és nem mellőzhet olyan érdemi bizonyítási cselekményeket, amelyekkel az indítványozó tevékenységének körülményei tisztázhatók lettek volna, és amelyeket (a nyilatkoztatást és az összehangolást) pont az alperes írta elő az elsőfokú adóhatóság számára a megelőző eljárásban.
- [6] 1.3. Az adóhatóság felülvizsgálati kérelemmel fordult a Kúriához a KMB előbbi döntésével szemben. A Kúria a Kfv.I.35.576/2016/7. számú végzésével a KMB ítéletét hatályon kívül helyezte, és a KMB-t új eljárás lefolyta-

tására és új határozat hozatalára utasította. A Kúria indokolásában megállapította, hogy az összehangolásra az indítványozó által sem vitatottan sor került, az újabb nyilatkozatra pedig az alperes által sem vitatottan nem. Az alperesi határozat indokolása szerint a mulasztás az elsőfokú adóhatóság részéről megtörtént, de a tényállás az indítványozó nyilatkozata nélkül is megállapítható volt. Ezt a Kúria úgy értékelte, hogy formailag tehát sérült az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) új eljárásra utasításhoz kapcsolódó 140. § (2) bekezdése, azonban, mint minden más eljárási jogszabálysértés esetén, ez okból is csak akkor kerülhet sor az alperesi határozat hatályon kívül helyezésére, ha az indítványozó újabb nyilatkozatának elmaradása és az ügy érdemi sérelme között az oksági kapcsolat kimutatható, és a peres eljárásban már orvosolhatatlan. Az indítványozó egyetlen ilyen oksági kapcsolatra sem világított rá, ennek hiányában pedig a KMB megalapozatlanul állapított meg az alperesi határozat hatályon kívül helyezésére vezető eljárási jogszabálysértést.

- [7] A Kúria azt is megállapította, hogy a kialakított számlázási lánc nem volt gazdaságilag indokolt, az adóelőny kimutatható volt, és az alperesnek az indítványozói tudattartalom vizsgálata során nem kellett abszolút bizonyosságra törekedni. Az alapul szolgáló tényállás mellett a KMB szükségtelen további bizonyítást rótt az adóhatóságra. A Kúria azt határozta meg iránymutatásként, hogy az új eljárásban a KMB valamennyi kereseti kérelmről döntsön, a jogalap tekintetében a Kúria fentiek szerinti indokolásának megfelelően járjon el.
- [8] 1.4. A megismételt bírósági eljárásban a KMB a 30.K.32.483/2017/5. számú ítéletével az indítványozó keresetét elutasította. A KMB ítéletében rögzítette, hogy kötve van a Kúria végzéséhez. Ezt is figyelembe véve megállapította, hogy az adóhatóság a tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettségének eleget tett. Az alperes határozatának hatályon kívül helyezésének és a hatóság új eljárásra kötelezésének nem volt helye, mivel a számlázási láncolat létrehozására gazdaságilag nem indokolt módon került sor, a láncolat célja adóelőny elérése volt, amelyről az indítványozónak tudomással kellett bírnia. A KMB szerint aggálytalanul megállapítható volt, hogy nem a számlakibocsátók teljesítésén alapult a számlák kiállítás, amelyről a számlakiállító és a személyi összefonódások miatt a számlabefogadó indítványozó is tudott. Az adóhatóság által igazolt objektív körülmény volt a feltárt számlázási láncolatban érintett gazdasági társaságok képviselőinek személyes ismertsége, valamint az egyes gazdasági szereplők érdekében eljáró személyek közötti átfedés.
- [9] 2. Az indítványozó alkotmányjogi panasszal fordult az Alkotmánybírósághoz az Abtv. 27. §-a alapján. A KMB 30.K.32.483/2017/5. számú ítéletének, az azt megelőző felülvizsgálati eljárásban hozott Kúria Kfv.I.35.576/2016/7. számú végzésnek, valamint a másodfokú adóhatóság 2927715584. számú határozatának a megsemmisítését kérte, mert azok sértik az Alaptörvényt. Az indítványozó azt követően, hogy részletesen ismertette a történeti tényállást és a pertörténetet, a következő indokokat adta elő alkotmányjogi panaszában.
- [10] A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] azért sérült az indítványozó álláspontja szerint, mert a másodfokú adóhatóság eljárása tisztességtelen volt és azt a Kúria végzésének megfelelően hatályában fenntartotta a KMB megismételt eljárásban hozott ítélete. Az első közigazgatási eljárásban ugyanis a másodfokú adóhatóság eljárási cselekmények elvégzésére utasította az első fokon eljáró szervet, majd ugyanazon másodfokú hatóság annak ellenére utasította el a megismételt eljárásban előterjesztett indítványozói fellebbezést, hogy a korábban adott utasítást kétség kívül nem teljesítette teljes egészében az elsőfokú szerv. A másodfokú adóhatóság azért helyezkedett korábbi döntésével ellentétes álláspontra, mert közeledett az adó megállapításához való jog elévülésének a határideje.
- [11] A tisztességes bírósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés] azért sérült az indítványozó álláspontja szerint, mert a megsemmisíteni kért ítélet és az annak alapjául szolgáló kúriai végzés ellentétes a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény 206. § (1) bekezdésével, nevezetesen azzal, hogy a közigazgatási iratok részét képező bizonyítékokat és a felek előadását maradéktalanul egybe kell vetni. Azáltal is sérelem érte az indítványozót, hogy nem volt lehetősége rámutatni a bizonyítékok közti ellentmondásokra. Amikor erre kísérletet tett a megismételt bírósági eljárásban, a KMB rendre utasította.
- [12] A jogorvoslathoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés] azért sérült az indítványozó álláspontja szerint, mert az elsőfokú adóhatóság által elvégezni elmulasztott eljárási cselekmények körében nem gyakorolhatta észrevételezési és fellebbezési jogát, amelyekre azonban az Art. alapján joga lett volna, ha jogszerűen jár el az elsőfokú adóhatóság. Továbbá a megismételt eljárásban a másodfokú adóhatóság olyan új felelősségi elemeket is megállapított, amelyeket az első fok egyrészt nem vizsgált, másrészt a rendelkezésre álló bizonyítékok egybevetése alapján nem állapított meg.

- [13] Ezeken túl az indítványozó részletesen indokolta, hogy jogi álláspontja szerint a másodfokú adóhatóság 2927715584. számú határozata és a Kúria Kfv.I.35.576/2016/7. számú végzése miért törvényellenesek. Például arra is alapos, matematikailag levezetett érvelést adott elő, hogy az örök díjazása miként nyújthatott fedezetet a közterhek megfizetésére.
- [14] 3. Az Alkotmánybíróságnak az Abtv. 56. §-a alapján mindenképp azt kellett megvizsgálnia, hogy az alkotmányjogi panasz a befogadhatóság törvényi feltételeinek eleget tesz-e.
- [15] 3.1. A kérelmező gazdasági társaság alkotmányjogi panasz benyújtására indítványozói jogosultsággal rendelkezik, érintettsége – mivel a támadott ítélettel érdemben lezárt eljárásban felperes volt – fennáll, és Alaptörvényben biztosított jogok sérelmére hivatkozik. Az alkotmányjogi panasszal szemben támasztott követelmények közé tartozik, hogy határozott kérelmet kell előterjeszteni az Alkotmánybírósághoz [vesd össze: Abtv. 52. § (1b) bekezdés]. Az indítvány felhívja az Alkotmánybíróság hatáskörét megalapozó rendelkezéseket, kifejezett kérelmet tartalmaz a jogkövetkezmények megállapítására, valamint pontosan megjelöli a sérelmezett döntéseket és a sérülni vélt Alaptörvényben biztosított jogokat [vesd össze: Abtv. 52. § (1b) bekezdés a), c), d) és f) pontok]. Az indítványozó a KMB sérelmezett ítéletének kézbesítéséhez képest az Abtv. 30. § (1) bekezdésében meghatározott hatvan napos határidőn belül nyújtotta be az alkotmányjogi panaszt.
- [16] 3.2. Az Abtv. 27. § (1) bekezdése értelmében az ügy érdemében hozott bírói döntés vagy a bírósági eljárást befejező egyéb döntés támadható alkotmányjogi panasszal (további követelmények teljesülése esetén). Az Alkotmánybíróság azt egy másik ügyben már megállapította, hogy „a Kúriának az alsóbb fokú bíróságot új eljárásra utasító döntése nem felel meg ennek a feltételnek, hiszen az eljárás ezt követően folytatódik, melynek lezárását, a jogerős ítélet meghozatalát követően nyílik meg a lehetőség az alkotmányjogi panasz benyújtására. A Kúria által eldöntött kérdés [...] a jogerős döntéssel szemben benyújtott alkotmányjogi panaszban vitatható” [3307/2019. (XI. 18.) AB végzés, Indokolás [17]]. Az Abtv. 43. § (4) bekezdése pedig úgy szól, hogy „az Alkotmánybíróság a bírói döntés megsemmisítése esetén megsemmisítheti a döntéssel felülvizsgált más bírósági vagy hatósági döntéseket is”.
- [17] 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 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 akadálya” [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]].
- [18] 3.3. Az előbbi pontban írtakból a következő megállapítások adódnak a jelen ügyre nézve.
- [19] A másodfokú adóhatóság 2927715584. számú határozata nem támadható alkotmányjogi panasszal, jóllehet az Alkotmánybíróság a megsemmisítés hatályát arra is kiterjesztheti, ha az ügy érdemében hozott bírói döntés vagy a bírósági eljárást befejező egyéb döntést megsemmisíti. A Kúria Kfv.I.35.576/2016/7. számú végzése pedig kívül esik az Abtv. 43. § (4) bekezdésének alkalmazási hatályán.
- [20] A Kúria által az új eljárásra utasító végzésben eldöntött kérdések a jogerős döntéssel szemben benyújtott alkotmányjogi panaszban vitathatók. Ez azonban nem azt jelenti, hogy a jogerős ítélet helyett a kúriai végzéssel szemben kell megfogalmazni az indítványt. Az indítványozó ugyanis a KMB megismételt eljárásban hozott ítéletét támadta 60 napon belül alkotmányjogi panasszal. A kúriai végzéssel szemben önálló alkotmányjogi panaszt nem terjesztett elő. Utóbb, a jogerős ítélet megtámadásán keresztül a Kúria új eljárásra utasító végzésének tartalma csak áttételesen és csak annyiban válik vitathatóvá, amennyiben az abban tett megállapítások beépülnek a jogerős ítéletbe, hiszen azt az alsóbb fokú bíróság köteles követni. A határozott kérelmet és

az annak részét képező indokolást ezért a jogerős ítélettel szemben kell előadni, azt kell alkotmányjogi érvekkel támadni, annak megsemmisítésére terjeszthető elő alkotmányjogi panasz.

- [21] Az Alkotmánybíróság a fentiek értelmében nem folytathat alkotmányossági felülvizsgálatot az indítványozó azon érvei alapján, amelyeket a másodfokú adóhatóság 2927715584. számú határozatával és a Kúria Kfv.I.35.576/2016/7. számú végzésével szemben úgy adott elő a panaszában, hogy nem kötötte össze azokat alkotmányjogilag értékelhető módon a KMB sérelmezett ítéletével. Ezek miatt a jogorvoslathoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés] körében az alkotmányjogi panasz nem felel meg a határozottság követelményének, nem tartalmaz ugyanis alkotmányjogilag értékelhető indokolást.
- [22] 3.4. 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, így az egyik fennállása önmagában is megalapozza az Alkotmánybíróság érdemi eljárását [lásd pl.: 21/2016. (XI. 30.) AB határozat, Indokolás [20]; 34/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [18]]. A feltételek meglétének a vizsgálata az Alkotmánybíróság mérlegelési jogkörébe tartozik” [lásd legutóbb: 3329/2019. (XI. 26.) AB végzés, Indokolás [10]].
- [23] A testület gyakorlata következetes abban, hogy „[a]z Alkotmánybíróságnak az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontja, valamint az Abtv. 27. §-a alapján a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség kiküszöbölésére van jogköre, a bírói döntés irányának, a bizonyítékok bírói mérlegelésének, és a bírósági eljárás teljes egészének ismételt felülbírálatára azonban már nem rendelkezik hatáskörrel” {elsőként lásd: 3231/2012. (IX. 28.) AB végzés, Indokolás [4]}. „Az Alkotmánybíróság az Abtv. 27. §-ában szabályozott hatáskörében eljárva a bírói döntés és az Alaptörvény összhangját biztosítja. Ebből következően a bírói döntés alaptörvény-ellenességének vizsgálata során az Alkotmánybíróság attól is tartózkodik, hogy a bíróságok felülbírálati jogköréhez tartozó, szakjogi vagy kizárólag törvényértelmezési kérdésekben állást foglaljon {elsőként lásd: 3003/2012. (VI. 21.) AB végzés, Indokolás [4]; ezt követően megerősítette: 3065/2012. (VII. 26.) AB végzés, Indokolás [5]; 3391/2012. (XII. 30.) AB végzés, Indokolás [25]; 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [33]}.” {3137/2013. (VII. 2.) AB végzés, Indokolás [9]; lásd legutóbb például: 3006/2018. (I. 22.) AB határozat, Indokolás [22]}
- [24] „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 »szuperbíróság« 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 legutóbb például: 3006/2018. (I. 22.) AB határozat, Indokolás [22]} A „bírói döntés elleni alkotmányjogi panasz nem tekinthető a bírósági szervezeten belül jogorvoslattal (már) nem támadható bírói határozatok által okozott valamennyi jogsérelem orvoslása eszközének” {3107/2016. (V. 24.) AB végzés, Indokolás [35]; egyik legutóbbi megerősítő döntés például: 3329/2019. (XI. 26.) AB végzés, Indokolás [11]}.
- [25] A fentiek miatt az Alkotmánybíróság nem dönthetett az indítványozó adójogi érveiről. Ezek ugyanis nem alkotmányossági kérdéseket feszegetnek. Azok az érvek pedig, amelyeket a tisztességes hatósági eljáráshoz való joggal [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] és a tisztességes bírósági eljáráshoz való joggal [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés] kapcsolatban előadott, nem felelnek meg az Abtv. 29. §-ának, mert nem vetik fel annak a kételyét, hogy az alternatív feltételek valamelyike teljesülne. Az indítványozó lényegében azt sérelmezi, hogy pervesztes lett. Ennek orvoslása érdekében nyújtotta be alkotmányjogi panaszát, amelyben tartalmilag a bizonyítási eljárást, a bizonyítékok értékelését és különböző szakjogi szabályok értelmezését vitatta. Valójában tehát törvényességi felülbírálatot kért az Alkotmánybíróságtól.

[26] 4. Mindezekre tekintettel az alkotmányjogi panasz nem felel meg a befogadhatóság feltételeinek, ezért azt az Alkotmánybíróság az Abtv. 56. § (1)–(3) bekezdései alapján, tanácsban eljárva az Abtv. 29. §-a, 52. § (1b) bekezdés *b)* és *e)* pontjai, valamint az Ügyrend 30. § (2) bekezdés *a)* és *h)* pontjai alapján visszautasította.

Budapest, 2020. március 3.

Dr. Szabó Marcel s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró

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

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

Dr. Salamon László s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Szalay Péter s. k.,
alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/570/2018.

